



**مدى تطبيق المنشآت غير الهادفة للربح لقواعد الحوكمة
الخاصة بالمراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية:
دراسة ميدانية**

**An Examination of the Commitment of Non-Profit
Organizations to the Internal Auditing Governance Rules
in The Kingdom of Saudi Arabia: An Empirical Study**

إعداد

أم كلثوم حمدان الهندي
Umm Kulthum Hamdan Al Hindi

د. طلال سجينى
Dr. Talal sijini

كلية الاقتصاد والإدارة - جامعة الملك عبد العزيز

Doi: 10.21608/ajahs.2024.341706

استلام البحث ٢٠٢٣ / ١٢ / ١١

قبول البحث ٢٠٢٣ / ١٢ / ٢٨

الهندي، أم كلثوم حمدان و سجينى، طلال (٢٠٢٤). مدى تطبيق المنشآت غير الهادفة للربح لقواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية. *المجلة العربية للأدب والدراسات الإنسانية*، المؤسسة العربية للتربية والعلوم والآداب، مصر، ٨(٣٠) فبراير، ٤٢٥ - ٢٧٦.

<http://ajahs.journals.ekb.eg>

مدى تطبيق المنشآت غير الهادفة للربح لقواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية

المستخلص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق المنشآت غير الهادفة للربح بقواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية، والتعرف على معوقات تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية. ولتحقيق أهداف الدراسة استخدمت الباحثة المنهج الاستقرائي في الجانب النظري لتحديد كافة المفاهيم النظرية وكافة المصطلحات التي تتعلق بموضوع الدراسة، وفي الجانب التطبيقي استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي لتقييم مدى تطبيق المنشآت غير الهادفة للربح لقواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية من خلال الاستبانة. وتمثل مجتمع الدراسة في جميع العاملين في الإدارات والأقسام المالية بالمنشآت غير الهادفة للربح بالمملكة العربية السعودية، كما تكونت عينة الدراسة من عينة عشوائية من العاملين في الإدارات والأقسام المالية بالمنشآت غير الهادفة للربح وعددهم (٣٤٠) مفردة. وقد توصلت نتائج الدراسة إلى وجود موافقة قوية على توفر السياسات التنظيمية في المنشآت غير الهادفة للربح (الجمعيات والمؤسسات الأهلية) وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية بمتوسط حسابي بلغ (٤.٣٧). وكانت أهم معوقات تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية ارتفاع التكاليف على الجمعيات والمؤسسات الأهلية في استقطاب مراجع داخلي ذو كفاءة مهنية عالية وقلة الدورات والبرامج التدريبية الدورية للمراجعين الداخليين. ومن خلال النتائج التي توصلت إليها الدراسة فقد أوصت الدراسة بضرورة العمل على نشر ثقافة الحوكمة وزيادة الوعي بأهمية مهنة المراجعة ودورها في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشآت، والاهتمام بالتدريب المهني للمراجعين الداخليين في الجمعيات والمؤسسات الأهلية بالمملكة العربية السعودية وتحفيزهم على الحصول على الشهادات المهنية المحلية والدولية لتطوير مهاراتهم لمواكبة التطورات الحديثة في مهنة المراجعة وتحسين أدائهم.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية - الحوكمة - المراجع الداخلي - المنشآت غير الهادفة للربح - المملكة العربية السعودية.

Abstract

The study aimed to determine the degree to which governance regulations for internal audit are implemented by non-profit organizations in the Kingdom of Saudi Arabia, as well

as the challenges associated with doing so. The researcher employed an inductive approach to identify all theoretical concepts and terms related to the study's subject in order to meet its objectives. On the applied side, the researcher used a descriptive analytical approach to assess how much non-profit establishments in the Kingdom of Saudi Arabia adhere to the governance rules for internal auditing by means of a questionnaire. The study population was represented by all employees in the financial departments and departments of non-profit organizations in the Kingdom of Saudi Arabia. The study sample also consisted of a random sample of workers in the financial departments and departments of non-profit organizations (340 individuals). The study results found strong agreement with an arithmetic average of 4.37, regarding the availability of regulatory policies in non-profit organizations (associations and civil society institutions) and their effect on the application of internal auditing standards and guidelines. The biggest barriers to implementing governance principles for internal auditing were the high expenses associated with hiring a highly qualified internal auditor and the absence of regular training sessions and initiatives for internal auditors. The study's findings led to recommendations about the need to promote a culture of governance, raise awareness of the value of the auditing profession and its role in helping businesses achieve their strategic goals, and focus on providing internal auditors in the Kingdom of Saudi Arabia with professional training through associations and civil society organizations. These recommendations also encouraged internal auditors to obtain national and international professional certifications in order to advance their careers and keep up with the auditing industry's latest advancements.

Keywords: internal audit- governance- internal auditor- non-profit organizations- Kingdom of Saudi Arabia

المقدمة

تعتبر المنشآت غير الهادفة للربح من أهم البنى الأساسية للمجتمعات المعاصرة حيث تقوم بالعديد من الخدمات الإنسانية والاجتماعية والاقتصادية وتساهم في تنميتها، وتختص بتقديم خدمات ومنافع للناس والمجتمع، وتوفير سبل الحياة الشريفة والكرامة لأفرادها، وكذلك دعمها وتأسيسها للروح التطوعية التي تعد أحد ركائز بناء الذات الاجتماعية. والمنشآت غير الهادفة للربح هي منظمات لا توزع أموالها الفائضة على أصحابها أو مساهميها، بل تستخدمها في تحقيق أهدافها. تعرف في المملكة العربية السعودية وفي المجتمع العربي: الاسم الأكثر شيوعاً للمنظمات غير الربحية هو "الجمعيات والمؤسسات الأهلية" تميزها لها عن مؤسسات القطاع الحكومي وشركات القطاع الخاص. (الملحم، ٢٠٠٤، ص٣). وقد أكدت الرؤية الوطنية ٢٠٣٠ على الدور الفعال والكبير للمجتمع في العمل الخيري المحلي والإقليمي والتي تحتاج إلى تطوير إطارها المؤسسي، والتركيز على تعظيم النتائج والأثر، ولتطوير أثر هذا القطاع لا بد من العمل على تطوير الأنظمة واللوائح اللازمة لتمكينها، وتوجيه الدعم الحكومي إلى البرامج ذات الأثر الاجتماعي، وتدريب العاملين في هذا القطاع وتشجيع المتطوعين للعمل فيه. (الغامدي، ٢٠١٩ ص١٣). وهذا ما قامت به وزارة الموارد البشرية والتنمية الاجتماعية بإطلاق معايير الحوكمة والتي ترتبط برؤية المملكة ٢٠٣٠ ارتباطاً وثيقاً، حيث نصت الرؤية على "تحقيق أعلى مستويات الشفافية والحوكمة الرشيدة في جميع القطاعات" ومنها القطاع غير الربحي، وذلك لضمان قيام المنشآت غير الهادفة للربح بدورها بشكل فعال اتجاه المجتمع وأفراده. أما لضمان تطبيقها لأفضل ممارسات الحوكمة، وزيادة جودة المعلومات، وبما يكفل حماية حقوق جميع الأطراف، تتضمن القواعد حوكمة لجنة المراجعة الداخلية، وتكون مهمتها مراجعة القوائم والبيانات المالية للجمعية قبل عرضها على الجمعية العمومية، لضمان نزاهتها وعدالتها وشفافيتها وإبداء رأيها حيال ذلك.

فالمراجعة الداخلية وظيفة تهدف إلى الرقابة المحاسبية والإدارية لتقييم مدى تمشي النظم مع ما تتطلبه طبيعة النشاط، وحسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاءة الانتاجية القصوى، وللقيام بذلك تحتاج المراجعة الداخلية لركائز أساسية وقواعد ومعايير تنظم وتحكم عملها، وأيضاً تعتمد عليها للقيام بأعمالها بالكفاءة والفعالية المناسبة، وتعتبر مبادئ ومعايير المراجعة الداخلية هي المقياس التي يستطيع المراجع الداخلي أن يقوم بتقييم العمل الذي يقوم به، كما تعتبر القاعدة الأساسية التي يستند

عليها في عمله بتوفيرها إطار مرجعي وإيجاد دلائل وإثباتات عند تقييم الأداء وزيادة تحسين الإجراءات التنظيمية. (الخريجي، ٢٠١٧) **مشكلة وتسؤلات الدراسة**

يعد انتشار المنشآت غير الهادفة للربح من أبرز الظواهر الإيجابية في الوقت الحالي، والعديد من هذه المنشآت تتميز بتعدد أنشطتها وتوسعها في مجالات مختلفة وخدمتها لعدد كبير من أفراد المجتمع، وليستمر عطاؤها ونفعها للمستفيدين يجب أن يكون هناك تطبيق لمعايير الحوكمة، وخاصةً معايير الشؤون المالية التي من ضمنها أن يكون هناك دور فعال للمراجع الداخلي في المنشأة، ولديه المقدرة على أداء واجباته، وبأسلوب يتماشى مع دليل معايير الآداب المهني، فالمراجعة الداخلية الفعالة تحد من الفساد بنوعيه الإداري والمالي، ولكن يجب أن تتم وفق مبادئ ومعايير معينة، هذه المعايير والمبادئ يجب الالتزام بها عند إتمام عملية المراجعة الداخلية، وبالتالي تتمحور المشكلة الرئيسية في السؤال الرئيسي التالي: **ما مدى تطبيق المنشآت غير الهادفة للربح بقواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية؟**

وينبثق من السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مدى توفر السياسات التنظيمية لدى المنشآت غير الهادفة للربح وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية؟
 - ما مدى توفر الكفاءات المهنية لدى المنشآت غير الهادفة للربح وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية؟
 - ما هي معوقات تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية؟
 - إلى أي مدى يساهم تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية في تحسين استخدام الموارد بكفاءة وفعالية في المنشآت غير الهادفة للربح؟
- أهمية الدراسة**

إنه بناءً على ما تم استيضاحه في كلاً من الموضوع والمشكلة للدراسة تتضح لنا جلياً الأهمية الكبيرة للدراسة الحالية فيتمثل في كلاً من:

الأهمية العلمية:

- أهمية مهنة المراجعة الداخلية باعتبارها أهم وسائل التحقق من فاعلية الرقابة الداخلية، والكشف عن وجود عمليات الغش والخداع والتزوير والاحتيال المحاسبي.

- تركيزها على المنشآت غير الهادفة للربح باعتبارها أهم البنيات الأساسية للمجتمعات المعاصرة حيث تقوم بدور متميز في المجال الخيري والاجتماعي، والثقافي، والاقتصادي، والسياسي.
- تعتبر الدراسة امتداد للدراسات السابقة حيث دعت دراسة (الخريجي، ٢٠١٧) لحوكمة الجمعيات والمؤسسات الخيرية وفعالية المراجعة الداخلية، والدراسة الحالية تدرس واقعها بعد أن تمت حوكمتها وإلزامها بالتقيد باللوائح والأنظمة ووجود مراجع داخلي.
- تسهم هذه الدراسة في تقديم إطار نظري حول المراجعة الداخلية ومعاييرها ومبادئها، والمقومات الإلزامية لها في المنشآت غير الهادفة للربح.

الأهمية العملية:

- تساعد متخذي القرارات في المنشآت غير الهادفة للربح في إدراك مدى أهمية تطبيق معايير المراجعة الداخلية، ودورها في تحسين أداء المراجع الداخلي وزيادة مصداقيته.
- الإسهام بوضع الإطار العام لتطبيق مبادئ ومعايير المراجعة الداخلية في المنشآت غير الهادفة للربح في السعودية.
- تسهم هذه الدراسة أيضاً في الكشف عن المعوقات التي تعترض تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية، مما يساعد متخذي القرارات والمعنيين والمراجعين الداخليين في الوقوف عليها ومعالجتها.

أهداف الدراسة

إنه بناءً على ما تم استيضاحه في كلاً من الموضوع والمشكلة للدراسة تتضح لنا جلياً الأهداف التي وضعت من أجلها الدراسة الحالية، حيث يتمثل الهدف العام منها: دراسة مدى تطبيق المنشآت غير الهادفة للربح بقواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية، ويشتمل منها مجموعة من الأهداف الفرعية وهي:

- التعرف على مدى توفر السياسات التنظيمية لدى المنشآت غير الهادفة للربح وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية.
- التعرف على مدى توفر الكفاءات المهنية لدى المنشآت غير الهادفة للربح وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية.
- التعرف على معوقات تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية.

- التعرف على مدى مساهمة تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية في تحسين استخدام الموارد بكفاءة وفعالية في المنشآت غير الهادفة للربح.

فروض الدراسة

للإجابة على تساؤلات الدراسة وتحقيق أهدافها اعتمدت الباحثة على مجموعة من الفروض وذلك على النحو التالي:

1. يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتوفر السياسات التنظيمية بالمنشآت غير الهادفة للربح على تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية.
2. يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتوفر الكفاءات المهنية بالمنشآت غير الهادفة للربح على تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية.
3. يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية بالمنشآت غير الهادفة للربح على تحسين استخدام الموارد بكفاءة وفعالية.

منهجية الدراسة

للإجابة على تساؤلات الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة، ستقوم الباحثة بتناول الدراسة من جانبين وهم:

الجانب النظري:

سيتم الاعتماد على المنهج الاستقرائي والعمل على تحديد كافة المفاهيم النظرية وكافة المصطلحات التي تتعلق بموضوع الدراسة وذلك بالاطلاع على الكتب والمقالات والدراسات المختلفة والدوريات التي أتيح للباحثة فرصة الوصول إليها.

الجانب العملي التطبيقي:

سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب التطبيقي لتقييم مدى تطبيق المنشآت غير الهادفة للربح بتطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية.

الحدود الزمانية والمكانية للدراسة

- الحدود المكانية: تقتصر الدراسة على الجمعيات والمؤسسات الأهلية بالمملكة العربية السعودية.
- الحدود الزمانية: سيتم إجراء الدراسة خلال عام ٢٠٢٣م حيث قد تم فيها تعميم لوائح الحوكمة لجميع الجمعيات والمؤسسات الأهلية.
- الحدود الموضوعية: سنتناول هذه الدراسة موضوع مدى تطبيق المنشآت غير الهادفة للربح بقواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية.

مصطلحات الدراسة الإجرائية

• **المنشآت غير الهادفة للربح:** هي المؤسسات التي تنشأ لأغراض اجتماعية، أو صحية، أو تعليمية، أو أي أغراض أخرى إنسانية؛ وهي تعتمد لاستمرارها في تحقيقها لأهدافها على اشتراكات الأعضاء، أو على الهدايا والمنح والتبرعات التي يقدمها الجمهور بوجه عام، أو على الدعم الحكومي، أو ما يخصص لها من أوقاف أو زكاة أو صدقات. (صقر، ٢٠١٧)

• **الجمعيات الأهلية:** كل مجموعة ذات تنظيم مستمر لمدة معينة أو غير معينة، مؤلفة من أشخاص من ذوي الصفة الطبيعية أو الاعتبارية، أو منهما معاً، غير هادفة للربح أساساً، وذلك من أجل تحقيق غرض من أغراض البر أو التكافل، أو من أجل نشاط ديني تحدده وزارة الشؤون الإسلامية والأوقاف والدعوة والإرشاد، أو نشاط اجتماعي، أو ثقافي، أو صحي، أو بيئي، أو تربوي، أو تعليمي، أو علمي، أو مهني، أو إبداعي، أو شبابي، أو سياحي، ونحو ذلك من نشاطات، أو نشاط يتعلق بحماية المستهلك، أو أي نشاط أهلي آخر تقدره الوزارة، سواء كان ذلك عن طريق العون المادي، أو المعنوي، أو الخبرات الفنية أو غيرها، وسواء كان النشاط موجهاً إلى خدمة العامة كجمعيات النفع العام، أم كان موجهاً في الأساس إلى خدمة أصحاب تخصص أو مهنة كالجمعيات المهنية والجمعيات العلمية والجمعيات الأدبية. (نظام الجمعيات والمؤسسات الأهلية، ٢٠١٥)

• **المؤسسات الأهلية:** أي كيان مستمر لمدة معينة أو غير معينة، يؤسسه شخص أو أشخاص من ذوي الصفة الطبيعية أو الاعتبارية أو منهما معاً، غير هادف للربح أساساً، وذلك من أجل تحقيق غرض أو أكثر من أغراض النفع العام أو المخصص، ويعتمد على ما يخصصه له المؤسس أو المؤسسون من أموال، أو أوقاف، أو هبات أو وصايا، وتعد الصناديق العائلية والأهلية بأنواعها مؤسسات أهلية، وتحدد اللائحة ما يدخل ضمن تلك الصناديق، على أن تضع كل جهة مشرفة على صندوق تنظيمياً له يتوافق مع هذا النظام ولا يرتب التزاماً على الدولة، وذلك بعد موافقة الجهة المختصة، والوزارة. (نظام الجمعيات والمؤسسات الأهلية، ٢٠١٥)

• **المراجعة الداخلية:** هي عنصر من عناصر الرقابة الداخلية تتمثل في مجموعة من الإجراءات التي تنشأ من داخل المؤسسة بغية مراقبة مختلف العمليات التيسيرية وتقييم مدى تطبيق السياسات الإدارية المرسومة. (أبو رويلة والدنفور، ٢٠١٨)

وتعرف أيضاً بأنها عبارة عن نشاط مستقل يقوم به متخصص داخل المؤسسة، وهي أيضاً وسيلة فعالة تهدف إلى مساعدة الإدارة في التحقق من تنفيذ اللوائح والسياسات الإدارية التي تكفل الحماية للأصول وضمان دقة البيانات التي تتضمنها الدفاتر والسجلات المحاسبية، والهادفة للحصول على أكبر كفاءة إنتاجية.

● **الحوكمة:** هي مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة، لتحقيق خطط وأهداف الشركة، وبمعنى آخر فإن الحوكمة تعني النظام: أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسات على المدى البعيد وتحديد المسؤول والمسؤولية. (كافي، ٢٠١٣، ص ٢٠٥)

● **معايير المراجعة الداخلية:** تعرف معايير المراجعة الداخلية على أنها أداة الحكم على مستوى الكفاءة المهنية، ودرجة الاتساق التي يصل إليها المراجعون الداخليون عند أدائهم لوظائفهم (عبد المغني، ٢٠٠٣) وتعتبر معايير المراجعة الداخلية الدولية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية (IIA) من المقومات الأساسية التي ينبغي توافرها لأي عمل مهني متطور ناجح، ولتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية في بيئات متعددة الأشكال داخل الوحدات، والتي تختلف في الهدف والحجم والهيكل وبواسطة أفراد من داخل الوحدة، فلا بد من توفر هذه المعايير التي تحكم وتنظم المهنة. (محمد، ٢٠١٨)

عرض الدراسات السابقة

إن الحديث عن الحوكمة والمراجعة الداخلية له دور كبير عند الباحثين وله اهتماماً جلياً وخاصة في مدى تطبيق المعايير والمبادئ الخاصة بها، أما في ارتباطها بالمنشآت غير الهادفة للربح منها الجمعيات والمؤسسات الأهلية فتعتبر قلة على حد علم الباحثة، وستتناول الباحثة هنا جميع الدراسات ذات العلاقة التي توصلت إليها والتي ترتبط ارتباطاً مباشراً بمشكلة الدراسة، وسوف يتم استعراضها في جدول وتصنيفها من حيث عنوان الدراسة واسم الباحث وهدفها ومنهجها والأداة المتبعة لجمع البيانات ومن ثم مجتمع وعينة الدراسة وأخيراً نتائجها وتوصياتها، وبداية ستعرض الدراسات العربية ومن ثم الدراسات الأجنبية، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (١) الدراسات السابقة

م	الدراسة والباحث	هدف الدراسة	منهج وأداة الدراسة	نتائج الدراسة
١.	دراسة (الحسيني، ٢٠٢٣) بعنوان تقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشآت غير الهادفة للربح دراسة حالة إحدى الجمعيات الأهلية	كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشآت غير الهادفة للربح ليتناسب مع حجم وهدف تلك المنظمات غير الهادفة للربح، لضمان حماية أصولها،	يقوم منهج دراسة الحالة في هذا البحث على أساس اختيار حالة من الجمعيات الأهلية وهي جمعية تنمية المجتمع المحلي	- صحة الفرض الرئيسي وهو أن نظام الرقابة الداخلية المطبق حالياً بالجمعيات الأهلية لا يتفق مع طبيعة تكوين وعمل تلك المنشآت غير الهادفة للربح. ● غياب التوصيف الوظيفي أي عدم معرفة كل فرد

م	الدراسة والباحث	هدف الدراسة	منهج وأداة الدراسة	نتائج الدراسة
		والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة على نحو يحقق الأهداف التي تكونت من أجلها.	بقريّة كفر وهب مركز قويسنا محافظة المنوفية.	لدوره وصلاحياته، وعدم وجود لوائح داخلية مكتوبة محدد بها سلطة ومسؤولية كل فرد من الجمعية، وعدم وجود فصل بين سلطة التصريح بالعمليات وتسجيلها بالدفاتر والاحتفاظ بالأسول المرتبطة بها.
٢.	(العليمات، وأبو سليم وراشد، ٢٠٢١م) بعنوان أثر الرقابة الداخلية في الحاكمية المؤسسية في المنظمات غير الربحية العاملة في الأردن	هدفت الدراسة لقياس أثر الرقابة الداخلية في الحاكمية المؤسسية في المنظمات غير الربحية العاملة في الأردن.	المنهج الوصفي والمنهج التحليلي أداة الدراسة الاستبانة	-وجود أثر للرقابة الداخلية في الحاكمية المؤسسية في المنظمات غير الربحية العاملة في الأردن. -وجود علاقة ارتباط قوية موجبة بين الرقابة الداخلية وبين الحاكمية المؤسسية في المنظمات غير الربحية.
٣.	(باجسير & سعيد، ٢٠٢٠) بعنوان تطوير أساليب الرقابة الداخلية وأثرها على خصائص المعلومات المحاسبية في المؤسسات غير الهادفة للربح العاملة في المملكة العربية السعودية.	هدفت الدراسة للتعرف على أثر تطوير أساليب الرقابة الداخلية على خصائص المعلومات المحاسبية في المؤسسات غير الهادفة للربح العاملة في المملكة العربية السعودية.	المنهج الوصفي التحليلي أداة الدراسة الاستبانة	-وجود علاقة إيجابية بين استخدام تكنولوجيا المعلومات وإدارة الرقابة الداخلية والرقابة الاستراتيجية، وتحسين خصائص المعلومات المحاسبية من حيث الأهمية والموثوقية. -قبول جميع فرضيات الدراسة وأن تطوير أساليب الرقابة الداخلية باستخدام تكنولوجيا المعلومات والحوكمة للرقابة الداخلية والرقابة الاستراتيجية تؤثر على المعلومات المحاسبية.
٤.	دراسة (التميمي وهاداب، ٢٠١٨م) بعنوان تقويم نظام الرقابة الداخلية في المنظمات غير الحكومية بحث تطبيقي في اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية	هدفت الدراسة للتعرف على تقويم نظام الرقابة الداخلية في المنظمات غير الحكومية في اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية.	المنهج الوصفي التحليلي. أداة الدراسة السجلات والكشوفات والقوائم المالية	-وجود ضعف في الهيكل الإداري، إذ لا يوجد هيكل تنظيمي واضح وموثق ومعتمد ومتفق مع قانون اللجنة الأولمبية النافذ ونظامها الداخلي. -عدم توافر الموارد البشرية ذات الكفاءة العالية والخبرة العملية

م	الدراسة والباحث	هدف الدراسة	منهج وأداة الدراسة	نتائج الدراسة
				في مجالات العمل المختلفة.
٥.	(الخريجي، ٢٠١٧). بمعنوان فعالية المراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الخيرية.	هدفت الدراسة للكشف عن مدى فعالية المراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الخيرية غير الهادفة للربح.	المنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدام أكثر من أداة في جمع البيانات وهي استبانة للجمعيات والمؤسسات	- هناك فعالية للمراجعة الداخلية في المؤسسات الخيرية. - عدم وجود فروق لها دلالة إحصائية بين الجمعيات والمؤسسات الخيرية فيما يتعلق بفعالية المراجعة الداخلية.
٦.	دراسة (صقر، ٢٠١٧). بمعنوان دور المراجع الداخلي في التحقق من قيام المنظمات غير الهادفة للربح بمسؤوليتها الاجتماعية: دراسة تطبيقية في قطاع التعليم العالي العراقي.	الكشف عن دور المراجع الداخلي في التحقق من وفاء المنظمات غير الهادفة للربح من خلال التأكد من صحة ودقة وسلامة البيانات الاجتماعية وتقديم الحلول والمعالجات.	المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي والمنهج التحليلي، وتمثلت أداة الدراسة باستبانة تكونت من خمس محاور وزعت على أفراد العينة.	- مراجعة المسؤولية الاجتماعية من قبل المراجع الداخلي يسهم في الكشف عن الانحرافات ونقاط الضعف وقياس درجة التقدم في الجهود المبذولة. - كلما ازداد مستوى تطبيق المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية ارتفعت مستويات كفاءة استخدام الأموال المخصصة للمسؤولية الاجتماعية في المنظمات غير الهادفة للربح.
٧.	دراسة (Burks, 2018) بمعنوان Reactions of Nonprofit Monitors to Financial Reporting Problems.	تبحث هذه الدراسة في كيفية استجابة المسؤولين عن مراقبة المنظمات غير الربحية - المانحون ومجالس الإدارة - للإفصاح عن مشاكل إعداد التقارير المالية	مقابلات مع أعضاء مجلس الإدارة المنظمات غير الربحية	- أن التبرعات تميل إلى الانخفاض بعد الكشف عن الأخطاء الجسيمة وأوجه القصور في السيطرة. - علاوة على ذلك، لا تقع التبرعات في أعقاب الأخطاء إلا عندما يتم الكشف عنها في التقرير الذي يمكن الوصول إليه على نطاق واسع من قبل المانحين.
٨.	دراسة (Kamaruddin & Ramli, 2018) بمعنوان The Impacts of Internal Control	تهدف هذه الدراسة إلى فحص آثار ممارسات الرقابة الداخلية على المساءلة المالية في المنظمات الإسلامية	طريقة دراسة الحالة التفسيرية لتحليل تدخل أحداث الحياة التي تشكل ممارسات الرقابة	- حددت هذه الدراسة آثار الترابط الكبيرة بين ممارسات الرقابة الداخلية والمساءلة المالية من قبل المنظمات الإسلامية غير الربحية الإسلامية في ماليزيا

م	الدراسة والباحث	هدف الدراسة	منهج وأداة الدراسة	نتائج الدراسة
	Practices On Financial Accountability in Islamic Non-Profit Organizations in Malaysia.	غير الربحية (NPOs) في ماليزيا	الداخلية استخدمت هذه الدراسة مقابلة دراسة حالة	ضمن ثلاثة جوانب: ١ - المساءلة المالية "عن ماذا" - الرقابة الداخلية كجزء من عملية المساءلة المالية؛ ٢ - المساءلة المالية "عن كيفية" - تفريغ الرقابة الداخلية من المساءلة المالية من خلال الكشف المالي.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

من خلال ما تم استعراضه من دراسات سابقة وأوجه التشابه والاختلاف مع الدراسة الحالية، يتضح أنها تناولت المراجعة الداخلية في المنشآت غير الربحية من نواحي مختلفة، ولا توجد دراسة على حد علم الباحثة تناولت موضوع الحوكمة وقواعدها الخاصة بالمراجعة الداخلية في المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية، حيث أصبحت الجمعيات والمؤسسات الأهلية حاليًا ملزمة بوجود مراجع داخلي لديها، وتفعيل لجان داخل المنشأة للرقابة والمراجعة الداخلية، وهناك دراسة أوصت بحوكمة الجمعيات والمؤسسات الخيرية وهي دراسة (الخريجي، ٢٠١٧) وذلك قبل إصدار لوائح الحوكمة، وعلى ذلك تعتبر الدراسة امتداد واستكمال للدراسات السابقة بانفرادها بالبحث في قياس مدى تطبيق المنشآت غير الهادفة للربح بقواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية.

الخلفية النظرية للدراسة

المنشآت غير الهادفة للربح وحوكمتها

أولاً: المنشآت غير الهادفة للربح

بالنظر إلى تاريخ ما قبل ظهور القطاع غير الربحي بشكله الحالي إلى منظمات مدنية مستقلة، نجد أن العمل الخيري بُني على مفهوم الإحسان والصدقة، ثم تحول في العصر الحديث إلى كيانات اعتبارية تُؤسس على شكل هيئات ومنظمات مدنية تتلقى الدعم. ومن خلال التطور المعرفي والعملية لحوكمة المنظمات غير الربحية، ظهر عديد من الأساليب الإدارية والمحاسبية المستحدثة من العالم الغربي، مثل: معايير الجودة، مقاييس الأداء، مقاييس الأثر الاجتماعي وغيرها، والتي تساهم في تطوير المنظمات غير الربحية ورفع كفاءة الخدمات المقدمة وجودتها للمستفيدين. (الدويش والمزيد، ٢٠٢٠).

وفي المملكة العربية السعودية اتخذ العمل الخيري منذ القدم أشكالاً مختلفة، فبدأ بالجهود الفردية ثم العائلية فالقبلية، وعندما أنشئت وزارة العمل والشؤون الاجتماعية عام ١٣٨٠ هـ لم يكن العمل الخيري حديث عهد؛ إذ أن الوزارة عند إنشائها قامت بتنظيم صناديق البر الخيرية الموجودة وسجلتها على أنها جمعيات خيرية وفق لوائح نظمت عملها وإجراءات تأسيسها، فصدرت لائحة لتنظيم العمل بها عام ١٣٩٥ هـ ثم صدرت لائحة الجمعيات والمؤسسات الخيرية في عهد خادم الحرمين الشريفين الملك فهد بن عبد العزيز بقرار مجلس الوزراء ذي الرقم (١٠٧) في ١٤١٠/٦/٢٥ هـ مشجعة الاستمرار والتوسع في هذا المجال (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٢).

مفهوم المنشآت غير الهادفة للربح

المنشآت غير الهادفة للربح لها العديد من المسميات المختلفة منها (منظمات غير ربحية، وحدات غير هادفة للربح، القطاع غير الربحي، القطاع الثالث)، وهناك العديد من الدراسات التي عرفتها بأساليب مختلفة منها: دراسة شحاتة (٢٠٠١) حيث عرف الوحدات غير الهادفة للربح بأنها كيانات قانونية تقوم بمجموعة من الأنشطة المختلفة ذات الطابع الخيري والاجتماعي والثقافي وما في حكم ذلك بقصد تقديم مجموعة من السلع والخدمات والمنافع للناس والمجتمع دون أن تكون الغاية الأساسية هي تحقيق الربح، وإن تحقق عائد في بعض أنشطتها فإنه يوجه للتنمية وتطوير أنشطتها الخيرية والاجتماعية ونحوها.

ودراسة منتدى الرياض الاقتصادي (٢٠٢٠) التي عرفت القطاع غير الربحي أنه كيانات قانونية أو اجتماعية منشأة بغرض التخفيف من المعاناة، وتعزيز مصالح الفقراء، وحماية البيئة، وتوفير الخدمات الاجتماعية الأساسية أو القيام بتنمية المجتمع وإنتاج السلع والخدمات ولكن مركزها القانوني لا يسمح لها بأن تكون مصدرًا للدخل أو الربح للوحدات التي تنشئها أو تشرف عليها أو تمويلها، وعرفت الدراسة أيضاً القطاع الثالث أنه الجزء من الاقتصاد أو المجتمع الذي يشمل المنظمات أو الجمعيات غير الحكومية غير الهادفة للربح، ومنها الجمعيات الخيرية، وجمعيات العمل التطوعي، والجمعيات التعاونية، وما إلى ذلك.

الخصائص المميزة للمنشآت غير الهادفة للربح

من أهم الخصائص المميزة للمنشآت غير الهادفة للربح ما يلي:

١. الغاية الأساسية لها تقديم خدمات ومنافع عامة للجميع حتى ولو تعارض ذلك مع تحقيق الربحية أو الفائض في بعض الأحيان.

٢. حقوق ملكيتها لكيان اجتماعي أو حكومي ولا تنتقل هذه الملكية بالتداول بين الأفراد كما هو الحال في الوحدات الهادفة للربح، ويكون لها شكل رسمي له صفة الدوام يمثل شخصيتها الاعتبارية موثق ومعتمد من أحد وزارات الدولة أو مصلحتها حسب الأحوال.

٣. يتولى إدارتها مجموعة من الأفراد من داخلها في إطار المشاركة التطوعية، ينتخبون بالاقتراع العام أو يعينوا من قبل الحكومة حسب الظروف القانونية لكل وحدة.

٤. تتمثل أهم مصادر التمويل: التبرعات والرسوم والإعانات والهبات من الحكومة ومن الأفراد والهيئات وما في حكم ذلك.

٥. تتمثل أهم أنشطتها في تقديم الخدمات والمنافع العامة ذات الطابع الاجتماعي والخيري والثقافي والرياضي وما في حكم ذلك (شحاته، ٢٠٠١).

أنواع المنشآت غير الهادفة للربح

هناك أنواع مختلفة للمنشآت غير الهادفة للربح من أهمها ما يلي:

١. منشآت حكومية: تقدم سلع وخدمات ومنافع اجتماعية وتعتبر جزءاً من البنية الحكومية.

٢. منشآت غير حكومية: تقديم خدمات ومنافع اجتماعية وخيرية ويطلق عليها أهلية (شحاته، ٢٠٠١).

وسوف نتناول في هذه الدراسة المنشآت غير الهادفة للربح الأهلية حيث إن من المعروف عند ذكر المنشآت غير الهادفة للربح فيقصد بها الأهلية، وفي المملكة العربية السعودية الأكثر انتشاراً من هذه المنشآت هي الجمعيات والمؤسسات الأهلية وهي التي سوف نركز عليها في هذه الدراسة. ونعرفها هنا كل واحدة على حدة.

- **الجمعيات الأهلية:** كل مجموعة ذات تنظيم مستمر لمدة معينة أو غير معينة، مؤلفة من أشخاص من ذوي الصفة الطبيعية أو الاعتبارية، أو منهما معاً، غير هادفة للربح أساساً، وذلك من أجل تحقيق غرض من أغراض البر أو التكافل، أو من أجل نشاط ديني تحدده وزارة الشؤون الإسلامية والأوقاف والدعوة والإرشاد، أو نشاط اجتماعي، أو ثقافي، أو صحي، أو بيئي، أو تربوي، أو تعليمي، أو علمي، أو مهني، أو إبداعي، أو شبابي، أو سياحي، ونحو ذلك من نشاطات، أو نشاط يتعلق بحماية المستهلك، أو أي نشاط أهلي آخر تقدره الوزارة، سواء كان ذلك عن طريق العون المادي، أو المعنوي، أو الخبرات الفنية أو غيرها، وسواء كان النشاط موجهاً إلى خدمة العامة كجمعيات النفع العام، أم كان موجهاً في الأساس إلى خدمة أصحاب تخصص أو مهنة كالجمعيات المهنية والجمعيات العلمية والجمعيات الأدبية. (نظام الجمعيات والمؤسسات الأهلية، ٢٠١٥)

- **المؤسسات الأهلية:** أي كيان مستمر لمدة معينة أو غير معينة، يؤسسه شخص أو أشخاص من ذوي الصفة الطبيعية أو الاعتبارية أو منهما معاً، غير هادف للربح أساساً، وذلك من أجل تحقيق غرض أو أكثر من أغراض النفع العام أو المخصص، ويعتمد على ما يخصصه له المؤسس أو المؤسسون من أموال، أو أوقاف، أو هبات أو وصايا، وتعد الصناديق العائلية والأهلية بأنواعها مؤسسات أهلية، وتحدد اللائحة ما يدخل ضمن تلك الصناديق، على أن تضع كل جهة مشرفة على صندوق تنظيمياً له يتوافق مع هذا النظام ولا يرتب التزاماً على الدولة، وذلك بعد موافقة الجهة المختصة، والوزارة. (نظام الجمعيات والمؤسسات الأهلية، ٢٠١٥)

واقع وآفاق المنشآت غير الهادفة للربح في السعودية

يشكل القطاع غير الربحي السعودي اليوم فرصة اقتصادية كامنة للنمو والتنمية والاستثمار، بعد أن ظل لفترات طويلة قطاعاً اقتصادياً غير مفعّل بشكل كامل. ويعتبر القطاع غير الربحي فرصة غير مستغلة حتى الآن للقطاع المصرفي. حيث تجاوز القطاع غير الربحي، كشريك تنموي محلي، مرحلة التعافي من جائحة كوفيد -١٩ بثبات، مع معدلات مخاطرة عند أدنى مستوى تاريخي، وملاءة مالية ضخمة تشكل أصولاً بأكثر من ربع ترليون ريال، وإيرادات سنوية بقيمة ٨ مليار ريال بنهاية عام ٢٠١٩، كما يتمتع القطاع بدور محوري في رؤية المملكة ٢٠٣٠، وتُعلق الآمال على مساهمته التنموية والاقتصادية مما يفتح المجال لآفاق نمو واسعة، وتمهد لمنظومة تشريعية ورقابية محكمة. حيث يتوقع أن ينمو القطاع بمعدلات سنوية استثنائية تصل إلى نسبة نمو تقدر بـ ٩٢% في عدد المنظمات، ومضاعفة عدد الموظفين عدة مرات ليصل إلى ما يعادل ١% من مجموع الوظائف في المملكة. ويخطو القطاع بثبات نحو تحقيق مستهدفه في رفع نسبة مساهمته في الناتج المحلي الإجمالي ليصل إلى ٣٢٠ مليار ريال سنوياً تعادل ٥% من الناتج المحلي الإجمالي للمملكة في ٢٠٣٠م (مؤسسة الملك خالد، ٢٠٢١).

ثانياً: الحوكمة

إن مصطلح حوكمة الشركات ظهر منذ الثمانينات كنتيجة للمنافسة الحادة التي تعرضت لها العديد من الشركات الأمريكية من مثيلتها اليابانية، ونتيجة لإفلاس الشركات العالمية الكبرى في العقد الأول من القرن الحادي والعشرين الميلادي بسبب الأزمة العالمية التي واجهها الاقتصاد العالمي، الأمر الذي أدى إلى البحث عن مفهوم ينظم علاقة قانونية وشرعية بين إدارة المنشأة والأطراف المتعاملة معها لتجنب الصراعات بين هذه الأطراف (خطاب، ٢٠١٠).

مفهوم الحوكمة

تتوعد وتعددت تعاريف حوكمة المنشآت بحسب وجهات نظر الباحثين وبحسب المواضيع التي تبنتها حوكمة المنشآت ومن أبرزها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) إذ عرفت حوكمة المنشآت بأنها الإجراءات والعمليات التي بمقتضاها تدار وتراقب المنشأة ويحدد هيكل حوكمة المنشآت توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف المشاركين في المنشأة مثل مجلس الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين وغيرهم من الأطراف المعنية ويضع قواعد إجراءات صناعة القرار. (OECD, 2004)

وعرف تقرير التنمية الإنسانية العربية لعام ٢٠٠٢م الحوكمة بأنه "الحكم الذي يعزز ويدعم ويصون رفاه الإنسان ويقوم على توسيع قدرات البشر وخياراتهم وفرصهم وحررياتهم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ويسعى إلى تمثيل كافة فئات الشعب تمثيلاً كاملاً وتكون مسؤولة أمامه لضمان مصالح جميع أفراد الشعب". (AHDR, 2002)

كما عُرِّفَتْ أيضاً بأنها وسيلة لرقابة وحماية المجتمع والمنشآت العامة والخاصة وحفظ أموال المستثمرين والمقرضين وتعميق دور المسائلة ومتابعة الأداء. (باجسير وسعيد، ٢٠٢٠، ص ١١٦)

أهمية الحوكمة

أثارت الحوكمة اهتمام الكثير من المسؤولين والباحثين وغيرهم من أصحاب المصالح وذلك نتيجة لحالات الإفلاس المالي والفشل التي تعرضت له بعضاً من الشركات الكبرى في الولايات المتحدة وانهيار الأسواق في بعض الدول. فحوكمة منشآت الدولة تعتبر حجر الأساس للوصول إلى كافة الأهداف وتحقيق الإنجازات بكفاءة وفاعلية.

وتعتبر أهمية وأهداف حوكمة المنشآت مستمدة بالأساس من أسباب ظهورها التي ذُكرت سابقاً كما نوجزه في النقاط التالية: (داودي وعبد الرزاق، ٢٠١٢)

- محاربة الفساد الداخلي في المنشآت، وتحقيق وضمان النزاهة والاستقامة لكافة العاملين في المنشآت في كل المستويات، من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين إلى أدنى عامل فيها.
- تحقيق السلامة والصحة وعدم وجود أي أخطاء أو انحرافات عمدية أو غير متعمدة.
- تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن، بل استخدام النظام الوقائي الذي يمنع حدوث هذه الأخطاء، وبالتالي تجنب المنشآت تكاليف وأعباء هذه الأخطاء.

- تحقيق العدالة والشفافية والمساواة ورفع مستوى التنمية الاجتماعية والاقتصادية في المجتمع (أبو حمور، ٢٠٢٢، ص ١٨).

مفهوم حوكمة المنشآت غير الهادفة للربح

فيما يتعلق بالمنشآت غير الربحية فيقصد بالحوكمة ضمان التزام المنشآت غير الربحية بالأنظمة ذات العلاقة واللوائح التنفيذية والأساسية وممارسات الحوكمة الفعالة وتمكين الجهات المشرفة من متابعة أداءها في فاعلية استخدام الموارد المالية والبرامج والخدمات وتحسين العمليات الداخلية (مؤسسة أنا ليند، ٢٠٢١).

إن تطبيق الحوكمة في ظل التطور المستمر في جميع المجالات قد أصبح من الأمور الضرورية والإلزامية لكافة القطاعات على اختلاف مستوياتها وبصورة خاصة للمنشآت التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، ولا سيما وأن تطبيق الحوكمة يسهم بشكل فعال في تطوير أعمال المنشآت وتعزيز السلامة العامة على مستوى المنشأة والمجتمع في ذات الوقت. (عليما، ٢٠٢١).

فالمنشآت غير الهادفة للربح كغيرها من المنشآت سواء الحكومية أو الخاصة بوصفها -شريكاً أساسياً في التنمية- تسعى إلى تطبيق قواعد الحوكمة التي أقرتها الدولة والتعليمات الصادرة بهذا الخصوص، بهدف تعزيز المساءلة عن أدائها وزيادة مستوى الشفافية وبالتالي الوصول إلى الاستدامة، وذلك كله يصب في تحسين أدائها وتسهيل الرقابة على تنفيذ أنشطتها وخططها من قبل الدولة والمانحين والمستفيدين على حدٍ سواء.

أهداف حوكمة المنشآت غير الهادفة للربح

يمكن من خلال تطبيق حوكمة المنشآت غير الربحية تحقيق عدد من الأهداف الكبرى وأهمها:

١. الفاعلية: حيث تزيد من فرص نجاح الإدارة وجودة الأداء في الأنشطة والبرامج.
٢. تعظيم الأثر المجتمعي: التركيز على الأعظم أثراً ونفعاً للمستفيدين.
٣. التمكين: استمرارية أداء المنشأة في العطاء وتقديم الخدمات واستدامة مواردها مع تغير الظروف الداخلية والخارجية للمنشأة.
٤. الحماية: ثبات الجمعية على أهدافها ورسالتها التي أنشئت من أجلها دون التأثير السلبي باتجاهات أو مصالح الأطراف ذات العلاقة التي قد تفقد المنشأة إلى غير وجهتها الأصلية كما تساعد على حماية ممتلكاتها ومواردها والحماية من أي أشكال الفساد الإداري أو المالي.
٥. الموثوقية: رفع مستوى الإفصاح والمصادقية مما يزيد من ثقة أصحاب المنشأة والمجتمع ككل المصلحة والعاملين بالجمعية وبالتالي ترداد فرص الدعم المالية والتسهيلات اللوجستية. (الزبيدي، ٢٠٢١)

آليات ومعايير حوكمة المنشآت غير الهادفة للربح السعودية

اهتمت رؤية المملكة ٢٠٣٠ بتعظيم الأثر التنموي للقطاع غير الربحي واستدامته وتعزيز دوره وضمان تحقيق التكامل وتنظيم الجهود بفاعلية وشفافية. ولتحقيق هذه الغاية اشتملت الرؤية على العديد من المبادرات التمكينية لهذا القطاع الحيوي كان من أبرزها مبادرة حوكمة المنظمات غير الربحية وتصنيفها التي تضمنت استحداث نظام تصنيف وتقييم للقطاع غير الربحي موافق للبيئة القانونية والتشريعية والاجتماعية في المملكة عبر مجموعة من الأنظمة والأدوات والإجراءات والنماذج التي تم تطويرها من أجل ضمان الالتزام بمتطلبات الأنظمة ذات الصلة بالقطاع ولوائحها التنفيذية. وقد قامت وزارة الموارد البشرية والتنمية الاجتماعية بتطوير نظام حوكمة القطاع غير الربحي، وبدأت في عام ٢٠٢٠م بتقييم الجمعيات والمؤسسات الأهلية بالاستناد على ثلاثة معايير رئيسة تمثلت في السلامة المالية، والامتثال والالتزام، والشفافية والإفصاح، وأصدرت على ضوء ذلك التقرير الأول لحوكمة المنظمات غير الربحية "مكين" (كريري، ٢٠٢٢).

معايير الحوكمة في المنشآت غير الهادفة للربح السعودية

هي مجموعة من الأنظمة والأدوات والإجراءات والنماذج التي تم تطويرها من أجل ضمان التزام الجمعيات الأهلية بمتطلبات الأنظمة واللوائح المرتبطة بعمل الجمعيات الأهلية كنظام الجمعيات والمؤسسات الأهلية ولائحته التنفيذية ونظام مكافحة غسل الأموال ولائحته التنفيذية ونظام مكافحة جرائم الإرهاب وتمويله ولائحته التنفيذية وغيرها كما تساعد هذه المعايير على تقييم الجمعيات الأهلية في ثلاثة معايير رئيسية:

١. معيار الامتثال والالتزام: يقيس مدى امتثال والتزام الجمعيات الأهلية بالأنظمة واللوائح والضوابط السارية والمنظمة لأعمالها.
٢. معيار الشفافية والإفصاح: يقيس مدى استعداد الجمعيات الأهلية لنشر المعلومات عن أسباب وجودها وعن أنشطتها المنفذة وبياناتها المالية واستعدادها لشرح عملياتها لأصحاب العلاقة والجمهور.
٣. معيار السلامة المالية: يقيس أداء الجمعيات الأهلية من خلال تقييم الكفاءة والقدرة والاستدامة المالية وكذلك كفاءة التنظيم المالي.

وقد تم تصميم هذه المعايير بمراجعة أفضل الممارسات العالمية، ووفقاً لأبحاث معهد البحوث والدراسات بجامعة الملك فهد للبترول والمعادن المتمثل بمركز التميز لتطوير المؤسسات غير الربحية (المركز الوطني لتنمية القطاع غير الربحي، ٢٠٢٢)

معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن (IIA)

تهدف المعايير الى تحديد المبادئ الاساسية التي تمثل ممارسة المراجعة الداخلية، وتوفير إطار لتنفيذ وتدعيم مجموعة واسعة من الخدمات ذات القيمة المضافة للشركات، ووضع أساس لتقييم أداء خدمات المراجعة الداخلية، وتحسين وتفعيل العمليات التنظيمية والتشغيلية، وتنقسم إلى مجموعتين أساسية وتندرج تحتها من المعايير وهي (جاء الله، ٢٠٢٢):

أولاً: المجموعة الأولى وتختص بمعايير الصفات:

تناولت هذه المجموعة النظام الأساسي والخصائص التي يجب توافرها في المنشآت والأفراد الذين يؤدون خدمات المراجعة الداخلية كما يلي وفقاً (IIA, 2016):

- **معيار الغرض والسلطة والمسؤولية:** يشير الى ضرورة تحديد الغرض والسلطة والمسؤولية الخاصة بوظيفة المراجعة الداخلية بشكل رسمي في ميثاق المراجعة الداخلية.
- **معيار الاستقلال والموضوعية:** يشير الى ضرورة أن تكون أنشطة المراجعة الداخلية مستقلة، كما يجب على المراجع الداخلي أن يكون موضوعي في أداء المهام.
- **معيار الكفاءة وبذل العناية المهنية الواجبة:** يشير الى ضرورة أداء مهام المراجعة الداخلية بكفاءة ومهارة وعناية مهنية مناسبة.
- **معيار ضمان الجودة وبرامج التحسين:** يشير الى ضرورة قيام المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية بتطوير برنامج ضمان الجودة والتحسين.

ثانياً: المجموعة الثانية وتتعلق بمعايير الأداء:

تتضمن تلك المجموعة سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المراجعين الداخليين (IIA) والتي تتناول وصف طبيعة خدمات المراجع الداخلي، وتحديد معايير الجودة التي يتم على أساسها قياس الأداء لهذه الخدمات، وتأخذ هذه المجموعة مسلسلة أرقام ٢٠٠٠ وفقاً كما يلي:

- **معيار إدارة نشاط المراجعة الداخلية:** يشير الى ضرورة قيام مدير المراجعة الداخلية بإدارة نشاط المراجعة الداخلية بكفاءة وفاعلية.
- **معيار طبيعة عمل المراجعة الداخلية:** يشير الى قيام نشاط المراجعة الداخلية بالتقييم والمشاركة في تحسين إدارة المخاطر ونظم الرقابة والحوكمة.
- **معيار تخطيط مهام المراجعة الداخلية:** يشير الى ضرورة أن يطور ويوثق المراجعون الداخليون خطة عمل لكل مهمة من مهام المراجعة الداخلية.
- **معيار أداء مهام المراجعة الداخلية:** يشير الى قيام المراجعين الداخليين بتحديد وتحليل وتقييم وتسجيل معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة التي يقومون بأدائها.

- **معيار توصيل النتائج:** يشير الى قيام المراجعين الداخليين بتوصيل نتائج اداء المهمة، والآراء والتوصيات بشكل مناسب.
 - **معيار متابعة التقدم:** يشير الى أن يضع ويحتفظ مدير المراجعة الداخلية بنظام لمتابعة التصرف في النتائج التي تم توصيلها للإدارة.
 - **معيار قبول الإدارة للمخاطر:** يشير الى ضرورة التأكد من قبول الإدارة لمستوى مخاطر أعلى من المستوى الذي تتحمله المنشأة، وهنا يجب عليه مناقشة هذا الأمر مع الإدارة للوصول الى حل مقبول.
- أخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية**

تعتبر الأخلاق عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحدد ما هو السلوك الصحيح والسلوك الخاطئ؛ فأخلاقيات المراجعة ما هي إلا مجموعة من القواعد والمبادئ التي تهيمن على السلوك المهني، والمتعلقة بما هو صحيح أو خاطئ، وهي تمثل خطوطاً توجيهية للمراجعين في أداء أعمالهم المهنية، وإن أهميتها تزداد بالتناسب مع آثار ونتائج العمل، فكلما كان نشاط المراجع أكثر تأثيراً كلما ازدادت أهمية أخلاقيات ذلك المراجع (شرف وإسبر، ٢٠٢٠).

قام معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين (IIA) بوضع قواعد السلوك الأخلاقي بحيث يتوقع من المراجعين الداخليين مراعاتها أثناء قيامهم بتنفيذ مهامهم، حيث تم اعتماد أربعة قواعد رئيسية للسلوك الأخلاقي للمراجعين الداخليين هي: (الرمحي، ٢٠١٧، ص ص ٦٦-٦٨)

- النزاهة: (Integrity)

النزاهة التي يتمتع بها المراجعون الداخليون تعطي أساساً لمدى الاعتماد على إنتاج المراجعين الداخليين من خلال إرساء دعائم الثقة، وفيما يلي قواعد السلوك الأخلاقي لهذا المبدأ حسب ما وردت في معايير (IIA) على المراجعين الداخليين:

- أداء الأعمال المناطة بهم بأمانة ومسؤولية.
- الالتزام بالقوانين المعمول بها مع ضرورة إجراء الإفصاحات المتوقعة منهم مما يتوفر لهم من معلومات قانونياً ومهنيًا.
- أن لا يقوموا بممارسة أي أنشطة غير قانونية أو القيام بأعمال أو تصرفات تسيء إلى مهنة المراجعة الداخلية أو للمؤسسة التي يعملون بها.

- الموضوعية: (Objectivity)

على المراجعين الداخليين إبداء الموضوعية أثناء تأدية الأعمال من خلال تقييم متوازن لجميع الجهات ذات العلاقة، وعليهم عدم التأثر في إبداء آراءهم بمصالحهم



- الشخصية أو التأثير بآراء الآخرين، وفيما يلي قواعد السلوك الأخلاقي لهذا المبدأ حسب ما وردت في معايير (IIA) على المراجعين الداخليين:
- عدم المساهمة في أي نشاط يمكن أن يؤثر على تقييمهم المحايد خاصة في الأنشطة التي قد تتعارض مع مصالح المؤسسة التي يعملون فيها.
 - عدم قبول أي شيء يمكن أن يؤثر على تقديرهم المهني لأعمال المراجعة الداخلية.
 - الإفصاح عن الحقائق الهامة التي يتم التوصل إليها، والتي يؤدي عدم الإفصاح عنها إلى تشويه تقارير الأنشطة والوحدات الخاضعة للتدقيق.

- السرية: (Confidentiality)

- على المراجعين الداخليين مراعاة قيمة وملكية المعلومات التي يتم الحصول، أو الاطلاع عليها، أو عدم الإفصاح عنها دون الحصول على التفويض المناسب ما لم يكن هناك التزام قانوني، أو مهني بالإفصاح عنها، وفيما يلي قواعد السلوك الأخلاقي لهذا المبدأ حسب ما وردت في معايير (IIA) على المراجعين الداخليين:
- الحرص على حماية المعلومات التي يحصلون عليها أثناء قيامهم بتنفيذ أعمالهم.
 - عدم استخدام تلك المعلومات لتحقيق منافع شخصية، أو استخدامها على نحو يؤدي إلى الإساءة والإضرار بالأهداف المشروعة والأخلاقية للمؤسسة.

- الكفاءة: (Competency)

- على المراجعين الداخليين تطبيق المعارف والخبرات والمهارات اللازمة أثناء تأدية خدمات المراجعة الداخلية، وفيما يلي قواعد السلوك الأخلاقي لهذا المبدأ حسب ما وردت في معايير (IIA) على المراجعين الداخليين:
- تأدية الخدمات التي لديهم فيها المعرفة والمهارة والخبرة اللازمة لها.
 - تأدية مهام المراجعة الداخلية وفق المعايير الدولية لممارسة المراجعة الداخلية.
 - العمل باستمرار على تطوير أدائهم وتحسين مهاراتهم وجودة الخدمات التي يؤدونها.

واقع مهنة المراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية

سنذكر بدايةً بعض القرارات المهمة التي أصدرت لدعم المراجعة الداخلية، حيث قامت الجهات المختصة في المملكة العربية السعودية باتخاذ إجراءات هامة لدعم المراجعة الداخلية في منشآت الأعمال والجهات الحكومية بالمملكة، ويمكن بيان ذلك كالتالي: (منصور، ٢٠١٦)

- في عام ١٤٢٥هـ قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإصدار مشروع معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني في المملكة.

- ومن ثم بعد عامين صدر قرار مجلس الوزراء السعودي رقم (١٢٩) بالموافقة على مشروع اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة.
- وبعد ذلك بعام صدر الأمر السامي بعقد برنامج التعاون الفني بين الهيئة السعودية للمراجعين القانونيين SOCPA والمعهد الدولي للمراجعين الداخليين Global IIA لإنشاء جمعية للمراجعة الداخلية في المملكة العربية السعودية.
- وأخيرًا تم إنشاء الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين بموجب قرار مجلس الوزراء السعودي رقم (٨٤) بتاريخ ٢٥/٣/١٤٣٢ هـ، ٢٨/٢/٢٠١١ م.
- أهداف الرقابة الداخلية في المنشآت غير الهادفة للربح**
أن الأهداف المراد تحقيقها من نظام الرقابة الداخلية -الجمعيات والمؤسسات الأهلية- تتمثل فيما يلي: (الجمعية الخيرية لتحفيظ القرآن بالشماسية، ٢٠٢١)
- **التحكم في الجمعية:** من أجل التحكم بالأنشطة المتعددة للجمعية وعوامل إنتاجها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها ومختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه. وينبغي عليها تحديد أهدافها، هيكلها، طرقها وإجراءاتها، من أجل الوصول والوقوف على معلومات ذات مصداقية عكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.
- **حماية الأصول:** من خلال التعاريف ندرك أن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول الجمعية من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول، والتي تمكن الجمعية من البقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة وكذلك دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة.
- **ضمان نوعية المعلومات:** بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختيار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج معلوماتية صحيحة ودقيقة.
- **تشجيع العمل بكفاءة:** إن أحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائلها داخل الجمعية يمكن من ضمان الاستعمال الأحسن والكفاء لموارد الجمعية، ومن تحقيق فعالية نشاطاتها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا.
- **تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية:** إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي تطبيق أوامرها، لأن جميع أحكام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للجمعية تحقيق أهدافها المرسومة.

عناصر الرقابة الداخلية في المنشآت غير الهادفة للربح

من خلال تعريف الرقابة الداخلية وأهدافها يمكن تحديد أهم العناصر التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية في الجمعية فيما يلي: (جمعية تاروت الخيرية للخدمات الاجتماعية، ٢٠٢١)

أولاً: الرقابة المحاسبية:

تهدف الى اختيار الدقة المحاسبية للمعلومات ومدى الاعتماد عليها. وتعتمد هذه الرقابة على الاستخدام الأمثل للحاسب الآلي وإتباع طريقة القيد المزدوج وحفظ حسابات المراقبة الإجمالية، وإصدار موازين المراجعة الدورية وعمل التدقيق الدوري وغيرها، ويتم تحقيق هذا النوع من الرقابة عن طرق الجوانب التالية:

- وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات الجمعية.
- وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق مع طبيعة نشاط الجمعية.
- وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات الجمعية وفقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليها.
- وضع نظام لمراقبة وحماية الجمعية وأصولها وممتلكاتها ومتابعتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له ومن ذلك إمكانية استخدام حسابات المراقبة الملائمة لذلك.
- وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبة المسؤولية عن أصول الجمعية مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة حيازة الجمعية على أساس دوري، وتبع ذلك ضرورة فحص ودراسة أسباب أي اختلافات قد تكشفها هذه المقارنة.

ثانياً: الرقابة الادارية:

وتهدف إلى رفع الكفاءة الإنتاجية وإتباع السياسات المرسومة، ويستند إلى تحضير التقارير المالية والإدارية والموازنات التقديرية والدراسات الإحصائية وتقارير الانتاج والبرامج والتدريب وغير ذلك. ويتحقق هذا النوع من الرقابة من خلال الجوانب الآتية:

- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للجمعية وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام والتي تساعد إلى تحقيق الأهداف العامة الرئيسية.
- وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في الجمعية لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات والتي تحقق الأهداف الموضوعة.
- وضع نظام لتقدير عناصر أنشطة الجمعية على اختلاف أنواعها بشكل دوري بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس لعقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة.

المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية

تتمثل مقومات نظام الرقابة الداخلية في الآتي: (الحسيني، ٢٠٢٣)

• **خطة تنظيمية سليمة:** وهي الخطة التي توضح كيفية ربط الاختصاصات والواجبات والوظائف بعضها ببعض في شكل منسق وهناك قواعد عامة ينبغي مراعاتها عند إعدادها وهي: المرونة والبساطة وأن يكون هناك تحديد واضح لخطوط السلطة والمسؤولية، استقلال وظيفي بين الإدارات التي تقوم بالعمليات وبين الإدارات التي تقوم بالمحاسبة عن تلك العمليات وبين الإدارة التي تقوم بالمراجعة الداخلية، وأخيراً التحديد الواضح للمسؤولية وتفويض السلطة بما يتناسب مع هذه المسؤولية. ومن الممكن ألا تتوافر هذه القواعد إلا في المنشآت الكبيرة التي تملك الإمكانيات المادية والتي يوجد لديها عدد كبير من الموظفين يسهل معه تقسيم العمل بالشكل المطلوب أما المنشآت الصغيرة ذات الإمكانيات المحدودة فلا يعتبر نظام الرقابة الداخلية فيها مستكماً لأركانها.

• **نظام محاسبي سليم:** وينبغي أن يكفل هذا النظام تحقيق أهدافه بأقصى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية بحيث يستند على مجموعة متناسقة ومتكاملة من المستندات والدفاتر والسجلات التي تكفل التسجيل والتبويب والتلخيص والعرض السليم للبيانات والمعلومات المحاسبية، وتعد المنشآت غير الهادفة للربح بصفة دورية تقارير تقدم لجهة الإدارة أو الجهات المانحة، وقد يحدث أن توجد اختلافات في شكل ومحتوى التقرير في الفترات المتتالية أو بين الفروع (إن كان للمنشأة عدد من الفروع) وذلك نتيجة لعدم وجود نظام محاسبي مكتوب يضمن تحقيق التجانس في التقارير المالية. ويجب أن يراعى النظام المحاسبي للمنشآت غير الهادفة للربح تحقيق الأهداف التالية: (الأنصاري، ٢٠٠١)

- أهداف إدارية: وهي: ضمان تنفيذ أعمال المنظمة وأنشطتها المختلفة بالدقة والكفاءة الواجبتين. الاستجابة السريعة لتزويد الإدارة بالبيانات والمعلومات التي تطلبها.

- أهداف مالية: وهي: تحديد السياسات والقواعد المحاسبية التي تحكم أعداد القوائم المالية بالمنشأة، وتحديد المسؤوليات والمهام للوحدات المسؤولة عن إدارة أنشطة المنشأة وارتباطها بالوظائف وليس بالأفراد، مساعدة المسؤولين عن إعداد القوائم المالية في إعداد الحسابات الختامية التي تعبر عن نتيجة نشاط المنشأة، تحقيق الرقابة والمتابعة الذاتية على صحة ودورية تسجيل البيانات المحاسبية بما يحقق المطابقة الدورية بين الدفاتر الرئيسية والفرعية.

- **نظام سليم للتخطيط والمتابعة:** يجب أن تتبع المنشآت غير الهادفة للربح أسلوباً تخطيطياً لتقدير الإيرادات والمصروفات المتوقعة خلال فترات السنة المالية، وذلك بإعداد التقارير والبيانات الدورية التي تمكن إدارة المنشأة من إعداد الموازنة التخطيطية كأسلوب رقابي لمتابعة أنشطة المنظمة والتعرف على مدى إمكانية تحقيق الأهداف المخططة والمساعدة في اتخاذ القرارات اللازمة نحو تصحيح المسار كلما لزم الأمر وفي الوقت المناسب.
- **مجموعة مناسبة من العاملين:** من المقومات الأساسية للرقابة الداخلية توافر مجموعة من العاملين يتم اختيارهم وفقاً لقواعد محددة تضمن حسن اختيارهم وكفاية تدريبهم على طبيعة الأعمال التي يؤدونها وعلاقة هذه الأعمال بالمنظمة ككل.
- **مجموعة وسائل مادية لحماية الأصول:** يجب أن يكون حق استخدام الأصول محدداً للأشخاص المخول لهم ذلك كما أنه يجب إسناد حيازة الأصول وتسجيلها دفترياً إلى أشخاص محددين، ويجب أن تتم مقارنة دورية بين التواجد الفعلي للأصول وبين ما هو مسجل في الدفاتر للوقوف على مدى التوافق بينهما، ويجب أن يتم دورياً تحديد مدى قابلية الأصل للتلف والضياع أو سوء الاستخدام وإمكانية حدوث خسائر له.
- **قواعد سليمة للضبط الداخلي:** ويقصد بها ذلك التنظيم الموضوع لتقسيم العمل وتحديد السلطة والمسؤولية بحيث لا ينفرد شخص واحد بعملية من أولها لآخرها، وبحيث تتم عملية مراجعة تلقائية تكفل الحد من الغش والأخطاء، وأن تتم هذه المراجعة بواسطة شخص محايد عن القائم بالعملية الأصلية.
- **مجموعة كافية ومناسبة من المستندات والسجلات:** يراعى توافر مجموعة سليمة من السجلات والمستندات التي تحقق أهداف الرقابة الداخلية وتتوافر لها المقومات السليمة لتحقيق هذه الأهداف.
- **نظام سليم لاعتماد المعاملات والأنشطة:** ينبغي أن يتم اعتماد كل معاملة مالية بواسطة سلطة إدارية مناسبة تتناسب مع أهميتها وتحقق الرقابة السليمة دون تعقيد، ومن أمثلة ذلك صرف الأصناف من المخازن أو شراء الأصول.
- **نظام سليم للمراجعة الداخلية:** قسم المراجعة الداخلية مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها بواسطة الإدارة، وأيضاً التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي، والتحقق من عدم وجود أوجه تلاعب أو مخالفات، وباختصار فإن المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق وإنجاز مهمات نظام الرقابة الداخلية.

"وهناك تنوع في عمل المراجع الداخلي في المنشآت من حيث حجمها وهيكلها التنظيمي وغرضها وشكلها القانوني ويعتبر قسم المراجعة الداخلية جزءاً لا يتجزأ من المنشأة بموجب سياسات الإدارة العليا ومجلس الإدارة وعمليات استشارية وتنظيمية وأمور إدارية ومالية متنوعة، ونتيجة لهذا التنوع في الأعمال التي تقوم بها أقسام المراجعة الداخلية في المنشآت المختلفة، يواجه المراجع الداخلي تحديات مهنية كثيرة تجعله غير قادر على القيام بعمله بدرجة عالية من الكفاءة والاتساق " (الدنون، ٢٠١١) فدور المراجعة الداخلية يتمثل في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، حيث تعمل على اكتشاف نقاط القوة والضعف وكذلك تحديد المخاطر وتقويمها وبالتالي تقويم نظام الرقابة الداخلية.

الدراسة الميدانية

منهج الدراسة

تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي، وفي الجانب الميداني سوف تعتمد الباحثة على المنهج الاستقرائي.

مجتمع الدراسة

هو كل ما يمكن أن تعمم عليه نتائج الدراسة، ويعرفه عطوي (٢٠١٤) بأنه مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، أي جميع الأفراد، والأشخاص، أو الأشياء التي تكون موضع البحث".

عينة الدراسة

قامت الباحثة بتوزيع رابط الاستبانة على عينة عشوائية من العاملين في الإدارات والأقسام المالية بالمنشآت غير الهادفة للربح، وكانت الاستبانات المستردة (٣٤٠) استبانة، جميعها صالح للتحليل، وعلى ذلك أصبح عدد الاستبانات المستوفاة والجاهزة للتحليل (٣٤٠).

الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة: لعل أول ما يمكن البدء به بعد تفرغ البيانات الواردة في قوائم الاستبانة المستلمة من عينة الدراسة، ومن خلال استخدام الأساليب الإحصائية المختلفة هو وصف عينة الدراسة، وتحديد طبيعتها من خلال المعلومات العامة التي تضمنتها الاستبانة.

أداة الدراسة

استخدمت الباحثة الاستبانة أداة للدراسة الحالية، لملاءمتها لطبيعة الدراسة، تعد الاستبانة من أكثر أدوات البحث العلمي استخداماً وشيوعاً في البحوث الوصفية.

إجراءات الصدق والثبات لأداة الدراسة:

صدق أداة الدراسة: اعتمدت الباحثة للتحقق من صدق الأدوات على طريقتين، الأولى وتسمى الصدق الظاهري، التي تعتمد على عرض الأداة على مجموعة من

المتخصصين الخبراء في المجال والثانية وتسمى الاتساق الداخلي وتقوم على حساب معامل الارتباط بين كل وحدة من وحدات الأداة والأداة ككل. وفيما يلي الخطوات التي اتبعتها الباحثة للتحقق من صدق الأداة طبقا لكل طريقة من الطريقتين:

أولاً: الصدق الظاهري للأداة: وهو الصدق المعتمد على المحكمين، حيث تم عرض أداة الدراسة في صورتها الأولية ملحق رقم (١) على عدد من المحكمين ذوي الاختصاص والخبرة بلغ عددهم (*) محكمين (*) منهم من أعضاء هيئة التدريس و(*) منهم من ذوي الخبرة العملية طلب منهم دراسة الاستبانة وإبداء آرائهم فيها من حيث: مدى ارتباط كل فقرة من فقراتها بالمحور الذي تنتمي إليه، ومدى وضوح كل فقرة وسلامة صياغتها اللغوية، وملاءمتها لتحقيق الهدف الذي وضعت من أجله، واقتراح طرق تحسينها وذلك بالحذف أو الإضافة أو إعادة الصياغة أو غير ما ورد مما يروونه مناسباً، وقد قدموا ملاحظات قيمة أفادت الدراسة، وأثرت الأداة، وساعدت على إخراجها بصورة نهائية. وبذلك تكون أداة الدراسة في صورتها النهائية كما هو في ملحق رقم (*) قد حققت ما يسمى بالصدق الظاهري.

ثانياً: صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة: تم حساب صدق الاتساق الداخلي بحساب معامل ارتباط بيرسون بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه لعينة استطلاعية بلغ عددها (٢٠) من العاملين في الإدارات والأقسام المالية بالمنشآت غير الهادفة للربح كما توضح نتائجها الجدول التالي:

جدول رقم (٢) معاملات ارتباط بيرسون بين درجات كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه

مدى توفر السياسات التنظيمية في المنشآت غير الهادفة للربح		مدى توفر الكفاءات المهنية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية		معوقات تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية		مساهمة تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية في تحسين استخدام الموارد بكفاءة	
م	معامل الارتباط	م	معامل الارتباط	م	معامل الارتباط	م	معامل الارتباط
١	*.٠٦٣٨	١	*.٠٩٠٢	١	*.٠٧٦٥	١	*.٠٨٥٢
٢	*.٠٩٢٧	٢	*.٠٨٢٠	٢	*.٠٨٣٩	٢	*.٠٦٨٠
٣	*.٠٨٦٠	٣	*.٠٨٧٩	٣	*.٠٨٣٣	٣	*.٠٧٩١
٤	*.٠٨٨٠	٤	*.٠٨٧٣	٤	*.٠٧٤٦	٤	*.٠٨٥٥
٥	*.٠٩٥٩	٥	*.٠٩٢٧	٥	*.٠٨٠٨	٥	*.٠٩٥٦
٦	*.٠٩٥٩	٦	*.٠٩٣٨	٦	*.٠٦٩٦	٦	*.٠٩٣٢
٧	*.٠٩٥٠	٧	*.٠٨١٥	٧	*.٠٦٨٥	٧	*.٠٨٥٧
٨	*.٠٨٩٨	٨	*.٠٩٣٨			٨	*.٠٨٧٥

٩	*.٨٦٤	٩	*.٨٨٠		
١٠	*.٧٠٠				
١١	*.٨٦٥				

* وجود دلالة عند مستوى (٠.٠٥)

يتضح من الجدول السابق رقم (٢) أن جميع معاملات الارتباط لكل فقرة من فقرات أداة الدراسة (الاستبانة) والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه جاءت جميعها داله إحصائيا عند مستوى دلالة (٠.٠٥)، مما يدل على توافر درجة عالية من صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

ثبات أداة الدراسة: للتحقق من ثبات الاستبانة استخدمت الباحثة معادلة ألفا كرونباخ لعينة استطلاعية بلغ عددها (٢٠) من العاملين في الإدارات والأقسام المالية بالمنشآت غير الهادفة للربح ويوضح الجدول التالي معاملات الثبات الناتجة باستخدام هذه المعادلة.

جدول رقم (٣) معاملات ثبات أداة الدراسة

المحور	عدد العبارات	معامل الفاكرونباخ
مدى توفر السياسات التنظيمية في المنشآت غير الهادفة للربح (الجمعيات والمؤسسات الأهلية) وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية	١١	٠.٩٠٧
مدى توفر الكفاءات المهنية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية	٩	٠.٩٣٨
معوقات تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية	٧	٠.٨٤٠
مساهمة تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية في تحسين استخدام الموارد بكفاءة وفعالية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية	٨	٠.٩٥٢
الاستبانة ككل	٣٥	٠.٩١٢

يتضح من الجدول السابق رقم (٣) إن قيم معاملات الثبات للمحاور جاءت بقيم عالية حيث تراوحت بين (٠.٨٤٠-٠.٩٥٢) وبلغ معامل الثبات الكلي للاستبانة (٠.٩١٢) وهي قيمة عالية مما يدل على ثبات أداة الدراسة (الاستبانة).

تصحيح أداة الدراسة: استخدم الباحث الأسلوب التالي لتحديد مستوى الإجابة عن بنود الأداة، حيث تم إعطاء وزن للبدائل لتتم معالجتها إحصائيا كما هو في الجدول التالي:

جدول رقم (٤) درجات مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١

وتم تصنيف تلك الإجابات إلى (٥) مستويات متساوية المدى من خلال المعادلة التالية:

$$\text{طول الفئة} = (\text{أكبر قيمة} - \text{أقل قيمة}) \div \text{عدد بدائل الأداة} = (٥ - ١) \div ٥ = ٠.٨٠$$

لنحصل على التصنيف التالي:

جدول رقم (٥) توزيع الفئات وفق التدرج المستخدم في أداة الدراسة

درجة الاستجابة	المتوسط المرجح
موافق بشدة	من ٤.٢٠ إلى ٥.٠٠
موافق	من ٣.٤٠ إلى ٤.١٩
محايد	من ٢.٦٠ إلى ٣.٣٩
غير موافق	من ١.٨٠ إلى ٢.٥٩
غير موافق بشدة	من ١ إلى ١.٧٩

تحليل نتائج الدراسة وتفسيرها

الفرضية الأولى: " توفر السياسات التنظيمية في المنشآت غير الهادفة للربح (الجمعيات والمؤسسات الأهلية) وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية ".

لبحث الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة قامت الباحثة بتخصيص (١١) عبارة لبحث مدى توفر السياسات التنظيمية في المنشآت غير الهادفة للربح (الجمعيات والمؤسسات الأهلية) وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية، وكانت النتائج كالتالي:

جدول رقم (٦) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى توفر السياسات التنظيمية في المنشآت غير الهادفة للربح (الجمعيات والمؤسسات الأهلية) وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة	الترتيب
٥	تم اعتماد نظام الرقابة الداخلي لديكم من قبل مجلس الإدارة	٤.٥٨	٪٨٩	٠.٩١٤	موافق بشدة	١
١١	تهتم المنشأة التي تعمل بها بتطبيق الشفافية في عرض المعلومات والبيانات على المراجع الداخلي	٤.٥٦	٪٨٩	٠.٨٩٥	موافق بشدة	٢
٢	تم تكليف المراجع الداخلي أو تعيينه لديكم من قبل مجلس الإدارة	٤.٥١	٪٨٨	١.٠٠٦	موافق بشدة	٣
٤	يوجد نظام للرقابة الداخلية في منشآتكم لمراجعة إجراءات الرقابة على الخزينة (الصندوق والبنك)	٤.٤٨	٪٨٧	١.٠١٤	موافق بشدة	٤

م	العبارة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة	الترتيب
١	يوجد مراجع داخلي في المنشأة التي تعمل بها لمراجعة تطبيق الإجراءات واللوائح والسياسات الداخلية	٤.٤١	%٨٥	١.٠١٣	موافق بشدة	٥
٦	يعتبر نظام الرقابة الداخلي مفعل في واقع العمل المالي في المنشأة التي تعمل بها	٤.٤٠	%٨٥	١.٠١٨	موافق بشدة	٦
٩	توجد إجراءات وقوانين يتم الأخذ بها من قبل مجلس الإدارة لضبط عملية المراجعة الداخلية في منشآتكم	٤.٣٣	%٨٣	١.٠٨٠	موافق بشدة	٧
١٠	يتم الالتزام بتطبيق مهنة المراجعة الداخلية وفق المعايير المهنية لها في المنشأة التي تعمل بها	٤.٣٠	%٨٣	١.٠٧٥	موافق بشدة	٨
٨	لا يرأس المشرّف المالي في مجلس الإدارة لجنة التدقيق والمراجعة الداخلية لديكم	٤.٢٠	%٨٠	١.٢٨٨	موافق بشدة	٩
٣	يرفع المراجع الداخلي لديكم التقارير لمجلس الإدارة بشكل مباشر	٤.١٤	%٧٩	١.٢٤٦	موافق	١٠
٧	توجد لجنة تدقيق ومراجعة داخلية في المنشأة التي تعمل بها	٤.١٤	%٧٩	١.٢٩٤	موافق	١١
	توفر السياسات التنظيمية في المنشآت غير الهادفة للربح (الجمعيات والمؤسسات الأهلية) وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية ككل	٤.٣٧	%٨٤	٠.٧٨٠	موافق بشدة	
	قيمة (ت)	٣٢.٣٣٨	مستوى الدلالة	٠.٠٠٠*		

* وجود دلالة عند مستوى (٠.٠٥)

يتضح من الجدول رقم (٦) أن المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد العينة لعبارات مدى توفر السياسات التنظيمية في المنشآت غير الهادفة للربح (الجمعيات والمؤسسات الأهلية) وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية بلغ (٤.٣٧) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (٤.٢٠ إلى ٥.٠٠) كما يشير الجدول إلى أن مستوى دلالة الاختبار (ت) أقل من

(٠.٠٥) وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة، مما يشير في ضوء المتوسط الحسابي- إلى وجود موافقة قوية على توفر السياسات التنظيمية في المنشآت غير الهادفة للربح (الجمعيات والمؤسسات الأهلية) وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية.

كما يتضح من خلال الجدول أن هناك تفاوتاً في استجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات توفر السياسات التنظيمية في المنشآت غير الهادفة للربح (الجمعيات والمؤسسات الأهلية) وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية حيث تراوحت المتوسطات ما بين (٤.١٤ إلى ٤.٥٨ من ٥) وهي متوسطات تقع ضمن الفئتان الرابعة والخامسة من فئات مقياس ليكرت الخماسي وتشير إلى درجة استجابة (موافق، موافق بشدة) على الترتيب.

وتفسر الباحثة حصول العبارة (تم اعتماد نظام الرقابة الداخلي لديكم من قبل مجلس الإدارة) على الترتيب الأول بدرجة استجابة (موافق بشدة) إلى التزام الجمعيات والمؤسسات الأهلية باعتماد نظام رقابة داخلي حيث إنه من البنود الأساسية واللازمة في تطبيق الحوكمة.

وربما يرجع حصول العبارة (توجد لجنة تدقيق ومراجعة داخلية في المنشأة التي تعمل بها) على الترتيب الأخير بدرجة استجابة (موافق) إلى أن تعيين اللجنة من بنود تطبيق الحوكمة، ولكنه غير إلزامي.

الفرضية الثانية: " توفر الكفاءات المهنية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية "

لبحث الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة قامت الباحثة بتخصيص (٩) عبارات لبحث مدى توفر الكفاءات المهنية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية، وكانت النتائج كالتالي:

جدول رقم (٧) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى توفر الكفاءات المهنية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة	الترتيب
٥	تهتم المنشأة التي تعمل بها بتوفير كافة البيانات والمعلومات التي يحتاجها المراجع الداخلي	٤.٥٣	%٨٨	٠.٨٩٤	موافق بشدة	١
٢	يراعي المراجع الداخلي لديكم الآداب والأخلاق المهنية في عملية	٤.٤٩	%٨٧	٠.٨٦٧	موافق بشدة	٢

م	العبارة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة	الترتيب
	المراجعة					
٧	يقوم المراجع الداخلي بتقديم تقاريره المالية بكل مصداقية وشفافية في المنشأة التي تعمل بها	٤.٣٥	٪٨٤	١.٠٣٨	موافق بشدة	٣
٦	توجد العديد من الأساليب المستخدمة لحماية استقلالية المراجع الداخلي لديكم	٤.٣٣	٪٨٣	٠.٩٥٧	موافق بشدة	٤
٩	تساهم مصداقية تقرير المراجع الداخلي في حل الكثير من الخلافات والمشكلات لدى المنشأة التي تعمل بها	٤.٢٨	٪٨٢	١.٠٥١	موافق بشدة	٥
٣	مستوى خبرة وكفاءة المراجع الداخلي تنعكس على التخطيط الجيد لأعمال المراجعة في المنشأة	٤.٢٧	٪٨٢	١.٠٤٩	موافق بشدة	٦
٤	يستطيع المراجع الداخلي تأدية كافة أعمال المراجعة الداخلية في منشأتكم بكفاءة وفاعلية	٤.٢٧	٪٨٢	١.٠٥٨	موافق بشدة	٧
٨	يقوم المراجع الداخلي بتقديم صورة واضحة عن حالة منشأتكم المالية بطريقة سليمة وفي الوقت المحدد	٤.٢٧	٪٨٢	١.٠٧٤	موافق بشدة	٨
١	المراجع الداخلي في منشأتكم يمتلك كفاءة مهنية ومعرفة كبيرة بالمعايير والقوانين المهنية	٣.٩٨	٪٧٤	١.١٦١	موافق	٩
	توفر الكفاءات المهنية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية ككل	٤.٣١	٪٨٣	٠.٨٣٤	موافق بشدة	
	قيمة (ت)	٢٨.٩١٢	مستوى الدلالة	٠.٠٠٠ *		

* وجود دلالة عند مستوى (٠.٠٥)

يتضح من الجدول رقم (٧) ان المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد العينة لعبارات مدى توفر الكفاءات المهنية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية بلغ (٤.٣١) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (٤.٢٠ إلى ٥.٠٠) كما يشير الجدول إلى

أن مستوى دلالة الاختبار (ت) أقل من (٠.٠٥) وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة، مما يشير-في ضوء المتوسط الحسابي- إلى وجود موافقة قوية على توفر الكفاءات المهنية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية.

كما يتضح من خلال الجدول أن هناك تفاوتاً في استجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات توفر الكفاءات المهنية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية حيث تراوحت المتوسطات ما بين (٣.٩٨ إلى ٤.٥٣ من ٥) وهي متوسطات تقع ضمن الفئتان الرابعة والخامسة من فئات مقياس ليكرت الخماسي وتشير إلى درجة استجابة (موافق، موافق بشدة) على الترتيب.

وتفسر الباحثة حصول العبارة (تهتم المنشأة التي تعمل بها بتوفير كافة البيانات والمعلومات التي يحتاجها المراجع الداخلي) على الترتيب الأول بدرجة استجابة (موافق بشدة) إلى وجود الوعي الكافي لدى المنشآت بضرورة إعطاء المراجع الداخلي الصلاحية للوصول إلى جميع البيانات والمعلومات التي يحتاجها للمراجعة.

وربما يرجع حصول العبارة (المراجع الداخلي في منشأتكم يمتلك كفاءة مهنية ومعرفة كبيرة بالمعايير والقوانين المهنية) على الترتيب الأخير بدرجة استجابة (موافق) إلى أن المراجعين الداخليين في هذه المنشآت قد يفقدون غاليبتهم إلى الكفاءة المهنية الكافية لممارسة مهنة المراجعة الداخلية بالمعايير المطلوبة.

الفرضية الثالثة: " توجد معوقات لتطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية "

لبحث الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة قامت الباحثة بتخصيص (٧) عبارات لبحث معوقات تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية، وكانت النتائج كالتالي:

جدول رقم (٨) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعوقات تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة	الترتيب
٧	ارتفاع التكاليف على الجمعيات والمؤسسات الأهلية في استقطاب مراجع داخلي ذو كفاءة مهنية عالية	٤.٢١	٪٨٠	١.١٩٨	موافق بشدة	١
٥	قلة الدورات والبرامج التدريبية الدورية للمراجعين الداخليين، وعدم	٣.٨٨	٪٧٢	١.٣٣٣	موافق	٢

م	العبارة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة	الترتيب
	اشتراط وجود شهادة مهنية أدى إلى ندرة المراجعين الداخليين ذو كفاءة مهنية كافية					
٦	عدم وجود هيئة أو جهة مسؤولة عن الإشراف بالالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية	٣.٥٩	%٦٥	١.٤١٩	موافق	٣
١	عدم وجود وعي وإدراك كافي من مجلس إدارة المنشأة التي تعمل بها لأهمية الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية	٢.٩٨	%٤٩	١.٥١٧	محايد	٤
٣	عدم وجود المعرفة والإلمام الكافي لدى المراجع الداخلي لديكم بمعايير المراجعة الداخلية	٢.٧٧	%٤٤	١.٤٥١	محايد	٥
٢	عدم وجود رغبة من مجلس إدارة المنشأة لديكم في تطبيق قواعد الحوكمة ومعايير المراجعة الداخلية	٢.٢٢	%٣١	١.٤٣٨	غير موافق	٦
٤	عدم قناعة مجلس الإدارة في منشأتكم بأهمية تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية وفق المعايير المهنية	٢.٢٢	%٣٠	١.٤١٨	غير موافق	٧
	معوقات تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية ككل	٣.١٢	%٥٣	٠.٩٩٩	محايد	
	قيمة (ت)	٢.٢٨٠	مستوى الدلالة	٠.٠٢٣ *		

* وجود دلالة عند مستوى (٠.٠٥)

يتضح من الجدول رقم (٨) ان المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد العينة لعبارات معوقات تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية بلغ (٣.١٢) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (٢.٦٠ إلى ٣.٣٩) كما يشير الجدول إلى أن مستوى دلالة الاختبار (ت) أقل من (٠.٠٥) وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة، مما يشير في

ضوء المتوسط الحسابي- إلى وجود موافقة محايدة على معوقات تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية. كما يتضح من خلال الجدول أن هناك تفاوتاً في استجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات معوقات تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية حيث تراوحت المتوسطات ما بين (٢.٢٢ إلى ٤.٢١ من ٥) وهي متوسطات تقع ضمن فئات مقياس ليكرت الخماسي وتشير إلى درجة استجابة (غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة) على الترتيب. وتفسر الباحثة حصول العبارة (ارتفاع التكاليف على الجمعيات والمؤسسات الأهلية في استقطاب مراجع داخلي ذو كفاءة مهنية عالية) على الترتيب الأول بدرجة استجابة (موافق بشدة) إلى أن المعوق الأكبر لتطبيق معايير المراجعة الداخلية هو ارتفاع التكاليف لكونها منشآت غير ربحية وتعتمد على التبرعات والمنح في غالبية إيراداتها.

وربما يرجع حصول العبارة (عدم قناعة مجلس الإدارة في منشآتكم بأهمية تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية وفق المعايير المهنية) على الترتيب الأخير بدرجة استجابة (غير موافق) إلى أن هناك وعي من مجلس الإدارة بضرورة الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية ولا يشكل موقفهم عائق لممارسة المهنة بكفاءة وفاعلية.

الفرضية الرابعة: " يساهم تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية في تحسين استخدام الموارد بكفاءة وفعالية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية "

لبحث الفرضية الرابعة من فرضيات الدراسة قامت الباحثة بتخصيص (٨) عبارات لبحث مدى مساهمة تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية في تحسين استخدام الموارد بكفاءة وفعالية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية، وكانت النتائج كالتالي:

جدول رقم (٩) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى مساهمة تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية في تحسين استخدام الموارد بكفاءة وفعالية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة	الترتيب
٦	تساعد المراجعة الداخلية على حماية أصول وأموال المنشأة التي تعمل بها بالتأكد من كفاية الاحتياطات اللازمة لذلك	٤.٣٩	٪٨٥	٠.٩٢٣	موافق بشدة	١
٨	يساهم تطبيق معايير المراجعة	٤.٣٧	٪٨٤	١.٠١٣	موافق	٢

م	العبارة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة	الترتيب
	الداخلية في حماية المنشأة التي تعمل بها من أي أزمات مالية				بشدة	
٧	تضمن المراجعة الداخلية الاستعمال الأمثل والكفاء لموارد منشأتكم، وتحقيق فعالية نشاطاتها	٤.٣٥	%٨٤	٠.٩٤٩	موافق بشدة	٣
٢	تسهم المراجعة الداخلية في تقييم المخاطر الحالية والمستقبلية في المنشأة لديكم	٤.٢٤	%٨١	١.٠٠٨	موافق بشدة	٤
٣	تسهم المراجعة الداخلية في تقييم الفرص الحالية والمستقبلية في المنشأة التي تعمل بها	٤.٢٤	%٨١	٠.٩٩٩	موافق بشدة	٥
١	تعمل المراجعة الداخلية في المنشأة التي تعمل بها على تحديد مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط الإدارية الموضوعة	٤.٢١	%٨٠	١.٠٠٣	موافق بشدة	٦
٥	تعمل المراجعة الداخلية على تقييم وفحص السياسات والخطط الإدارية ومناقشة النتائج والتوصيات حتى تصل بالمنشأة لديكم إلى الاستخدام الأمثل للموارد والإمكانات المتاحة	٤.١٨	%٧٩	١.٠٣٣	موافق	٧
٤	توصي المراجعة الداخلية بقرارات حول البرامج المنفذة غير المفيدة للمستفيدين لديكم	٤.٠٥	%٧٦	١.٠٩٣	موافق	٨
	مساهمة تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية في تحسين استخدام الموارد بكفاءة وفعالية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية ككل	٤.٢٦	%٨٢	٠.٨٦٨	موافق بشدة	
	قيمة (ت)	٢٦.٦٨٤	مستوى الدلالة	٠.٠٠٠*		

* وجود دلالة عند مستوى (٠.٠٥)

يتضح من الجدول رقم (٩) أن المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد العينة لعبارات مدى مساهمة تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية في تحسين استخدام الموارد بكفاءة وفعالية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية بلغ (٤.٢٦) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (٤.٢٠ إلى ٥.٠٠) كما

يشير الجدول إلى أن مستوى دلالة الاختبار (ت) أقل من (٠.٠٥) وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة، مما يشير -في ضوء المتوسط الحسابي- إلى وجود موافقة قوية على مساهمة تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية في تحسين استخدام الموارد بكفاءة وفعالية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية.

كما يتضح من خلال الجدول أن هناك تفاوتاً في استجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات مساهمة تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية في تحسين استخدام الموارد بكفاءة وفعالية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية حيث تراوحت المتوسطات ما بين (٤.٠٥ إلى ٤.٣٩ من ٥) وهي متوسطات تقع ضمن الفئتان الرابعة والخامسة من فئات مقياس ليكرت الخماسي وتشير إلى درجة استجابة (موافق، موافق بشدة) على الترتيب.

وتفسر الباحثة حصول العبارة (تساعد المراجعة الداخلية على حماية أصول وأموال المنشأة التي تعمل بها بالتأكد من كفاية الاحتياطات اللازمة لذلك) على الترتيب الأول بدرجة استجابة (موافق بشدة) إلى أن أهم ما تساهم به المراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية هي حماية أصولها وأموالها، وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (صقر، ٢٠١٧م) وهي كلما ازداد مستوى تطبيق المراجعة الداخلية للمسؤولية الاجتماعية ارتفعت مستويات كفاءة استخدام الأموال المخصصة للمسؤولية الاجتماعية للمنظمات غير الهادفة للربح.

وربما يرجع حصول العبارة (توصي المراجعة الداخلية بقرارات حول البرامج المنفذة غير المفيدة للمستفيدين لديكم) على الترتيب الأخير بدرجة استجابة (موافق) إلى أن المراجعة الداخلية لم تساهم بعد في قرارات برامج الجمعيات والمؤسسات الأهلية إلى حد ما.

التساؤل الخامس: هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) بين متوسطات استجابات عينة الدراسة لمحاور البحث تعزى لمتغيرات الدراسة (الجنس - المؤهل العلمي - التخصص العلمي - المنصب الوظيفي - عدد سنوات الخبرة الوظيفية)؟

للإجابة على هذا السؤال تم إجراء اختبار (ت) واختبار تحليل التباين الأحادي (انوفا) للعينات المستقلة لتحديد دلالة الفروق بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة لمحاور البحث تعزى لمتغيرات الدراسة (الجنس - المؤهل العلمي - التخصص العلمي - المنصب الوظيفي - عدد سنوات الخبرة الوظيفية)، وفيما يلي عرض بأهم النتائج المتصلة بالسؤال:

أولاً: الجنس:

تم استخدام اختبار (ت) للعينات المستقلة لتحديد الفروق بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة لمحاول البحث تُعزى لمتغير الجنس ويوضح الجدول (١٠) نتيجة اختبار (ت) للعينات المستقلة لدلالة الفروق بين المتوسطات.

جدول رقم (١٠) نتائج اختبار (ت) للعينات المستقلة لدلالة الفروق متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة لمحاول البحث تُعزى لمتغير الجنس

المحور	الجنس	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت)	مستوى الدلالة
مدى توفر السياسات التنظيمية في المنشآت غير الهادفة للربح وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية	ذكر	٢٨٨	٤.٣٩	٠.٧٧١	١.٣٩٧	٠.١٦٣
	أنثى	٥٢	٤.٢٣	٠.٨٢٢		
مدى توفر الكفاءات المهنية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية	ذكر	٢٨٨	٤.٣١	٠.٨٤٣	٠.٢٣٩	٠.٨١١
	أنثى	٥٢	٤.٢٨	٠.٧٩١		
معوقات تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية	ذكر	٢٨٨	٣.١٢	٠.٩٩٢	٠.٠٠١	٠.٩٩٩
	أنثى	٥٢	٣.١٢	١.٠٤٧		
مساهمة تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية في تحسين استخدام الموارد بكفاءة وفعالية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية	ذكر	٢٨٨	٤.٢٥	٠.٩٠٢	٠.٢٥٤	٠.٨٠٠
	أنثى	٥٢	٤.٢٨	٠.٦٥٥		

يتضح من الجدول رقم (١٠) ما يلي:

- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لدرجة متوسطات تقدير أفراد عينة الدراسة لمدى توفر السياسات التنظيمية في المنشآت غير الهادفة للربح وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية تُعزى لمتغير الجنس حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار (ت) تساوي (٠.١٦٣) وهي قيمة غير دالة عند مستوى (٠.٠٥).

- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لدرجة متوسطات تقدير أفراد عينة الدراسة لمدى توفر الكفاءات المهنية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية تُعزى لمتغير الجنس حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار (ت) تساوي (٠.٨١١) وهي قيمة غير دالة عند مستوى (٠.٠٥).

- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لدرجة متوسطات تقدير أفراد عينة الدراسة لمعوقات تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية تُعزى لمتغير الجنس حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار (ت) تساوي (٠.٩٩٩) وهي قيمة غير دالة عند مستوى (٠.٠٥).
- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لدرجة متوسطات تقدير أفراد عينة الدراسة لمساهمة تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية في تحسين استخدام الموارد بكفاءة وفعالية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية تُعزى لمتغير الجنس حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار (ت) تساوي (٠.٨٠٠) وهي قيمة غير دالة عند مستوى (٠.٠٥).

ثانياً: المؤهل العلمي:

تم استخدام اختبار التباين الأحادي (أنوفا) للعينات المستقلة لتحديد الفروق بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة لمحاور البحث تُعزى لمتغير المؤهل العلمي ويوضح الجدول رقم (١١) نتيجة اختبار التباين الأحادي (أنوفا) للعينات المستقلة لدلالة الفروق بين المتوسطات.

جدول رقم (١١) نتائج اختبار التباين الأحادي (أنوفا) للعينات المستقلة لدلالة الفروق بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة لمحاور البحث تُعزى لمتغير المؤهل العلمي

المحور	المؤهل العلمي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
مدى توفر السياسات التنظيمية في المنشآت غير الهادفة للربح وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية	ثانوية عامة	٢٣	٤.٦٧	٠.٤٢٣	١.٨١٨	٠.١٢٥
	دبلوم	١٧	٤.٥٥	٠.٥٢٢		
	بكالوريوس	٢٤١	٤.٣٦	٠.٧٧١		
	ماجستير	٤٥	٤.١٧	٠.٩٨١		
	دكتوراه	١٤	٤.٣٤	٠.٨٠٥		
مدى توفر الكفاءات المهنية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية	ثانوية عامة	٢٣	٤.٧٦	٠.٣١٣	٢.٩٦٧	*٠.٠٢٠
	دبلوم	١٧	٤.٥٩	٠.٥٣٨		
	بكالوريوس	٢٤١	٤.٢٦	٠.٨٤٧		
	ماجستير	٤٥	٤.١٥	١.٠٠٠		
	دكتوراه	١٤	٤.٤٧	٠.٦٠٦		
معوقات تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في	ثانوية عامة	٢٣	٣.٤٨	١.١٩٦	١.٧٦٤	٠.١٣٦
	دبلوم	١٧	٢.٨٤	١.٠٠٤		

المحور	المؤهل العلمي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
الجمعيات والمؤسسات الأهلية	بكالوريوس	٢٤١	٣.١٤	٠.٩٩٢	٢.٢٨٦	٠.٠٦٠
	ماجستير	٤٥	٣.١٢	٠.٩٠٢		
	دكتوراه	١٤	٢.٦٩	٠.٩٥٤		
مساهمة تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية في تحسين استخدام الموارد بكفاءة وفعالية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية	ثانوية عامة	٢٣	٤.٤٩	٠.٥٣٤	٢.٢٨٦	٠.٠٦٠
	دبلوم	١٧	٤.٥٧	٠.٥٩١		
	بكالوريوس	٢٤١	٤.١٨	٠.٩٠٦		
	ماجستير	٤٥	٤.٢٦	٠.٩١٧		
	دكتوراه	١٤	٤.٦٩	٠.٤٤٩		

* وجود دلالة عند مستوى (٠.٠٥)

يتضح من الجدول رقم (٤-١٥) التالي:

- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لدرجة متوسطات تقدير أفراد عينة الدراسة لمدى توفر السياسات التنظيمية في المنشآت غير الهادفة للربح (الجمعيات والمؤسسات الأهلية) وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية تُعزى لمتغير المؤهل العلمي حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار التباين الأحادي (أنوفا) تساوي (٠.١٢٥) وهي قيمة غير دالة عند مستوى (٠.٠٥).

- وجود فروق ذات دلالة إحصائية لدرجة متوسطات تقدير أفراد عينة الدراسة لمدى توفر الكفاءات المهنية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية تُعزى لمتغير المؤهل العلمي حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار التباين الأحادي (أنوفا) تساوي (٠.٠٢٠) وهي قيمة دالة عند مستوى (٠.٠٥).

- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لدرجة متوسطات تقدير أفراد عينة الدراسة لمعوقات تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية تُعزى لمتغير المؤهل العلمي حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار التباين الأحادي (أنوفا) تساوي (٠.١٣٦) وهي قيمة غير دالة عند مستوى (٠.٠٥).

- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لدرجة متوسطات تقدير أفراد عينة الدراسة لمساهمة تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية في تحسين استخدام الموارد بكفاءة وفعالية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية تُعزى لمتغير المؤهل العلمي حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار التباين الأحادي (أنوفا) تساوي (٠.٠٦٠) وهي قيمة غير دالة عند مستوى (٠.٠٥).

ونظرا لوجود معنوية في اختبار التباين تم إجراء اختبار شيفيه لدلالة الفروق. وكانت النتائج كالتالي:

جدول رقم (١٢) نتائج اختبار شيفيه للتعرف على اتجاه الفروق بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة لمحاوَر البحث تُعزى لمتغير المؤهل العلمي

المحور	المؤهل العلمي (١)	المتوسط	المؤهل العلمي (٢)	المتوسط	الفرق بين المتوسطات	مستوى الدلالة
مدى توفر الكفاءات المهنية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية	ثانوية عامة	٤.٧٦	بكالوريوس	٤.٢٦	٠.٤٩٨٦٥	*٠.٠٠٦
			ماجستير	٤.١٥	٠.٦١٥١٤	*٠.٠٠٤

*** وجود دلالة عند مستوى (٠.٠٥)**

يتضح من الجدول رقم (١٢) أن الفروق بين متوسطات تقدير أفراد عينة الدراسة لمدى توفر الكفاءات المهنية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية تُعزى لمتغير المؤهل العلمي كانت بين (الحاصلين على الثانوية العامة) وبين (الحاصلين على البكالوريوس والحاصلين على الماجستير) لصالح (الحاصلين على الثانوية العامة) ذوات المتوسط الحسابي الأعلى.

ثالثا: التخصص:

تم استخدام اختبار التباين الأحادي (أنوفا) للعينات المستقلة لتحديد الفروق بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة لمحاوَر البحث تُعزى لمتغير التخصص ويوضح الجدول رقم (١٣) نتيجة اختبار التباين الأحادي (أنوفا) للعينات المستقلة لدلالة الفروق بين المتوسطات.

جدول رقم (١٣) نتائج اختبار التباين الأحادي (أنوفا) للعينات المستقلة لدلالة الفروق بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة لمحاوَر البحث تُعزى لمتغير التخصص

المحور	التخصص	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
مدى توفر السياسات التنظيمية في المنشآت غير الهادفة للربح وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية	محاسبة	١٣١	٤.٣٨	٠.٨٥٨	١.٠١٥	٠.٣٨٦
	التمويل والاستثمار	١١	٤.٤٢	٠.٥٦٧		
	إدارة الأعمال	٧١	٤.٤٨	٠.٧١٨		
	أخرى	١٢٧	٤.٢٩	٠.٧٤٣		
مدى توفر الكفاءات المهنية	محاسبة	١٣١	٤.٢٦	٠.٩٢٧	٠.٣١٦	٠.٨١٤

المحور	التخصص	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
في الجمعيات والمؤسسات الأهلية وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية	التمويل والاستثمار	١١	٤.٣٩	٠.٥٨٤	٠.٤٢٩	٠.٧٣٢
	إدارة الأعمال	٧١	٤.٣٧	٠.٨١٥		
	أخرى	١٢٧	٤.٣١	٠.٧٦٣		
معوقات تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية	محاسبة	١٣١	٣.١٨	٠.٩٧٧	٠.٢١٨	٠.٨٨٤
	التمويل والاستثمار	١١	٣.٣١	٠.٧٣١		
	إدارة الأعمال	٧١	٣.٠٧	١.٠٧٧		
	أخرى	١٢٧	٣.٠٨	١.٠٠١		
مساهمة تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية في تحسين استخدام الموارد بكفاءة وفعالية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية	محاسبة	١٣١	٤.٢٦	٠.٩٢٥	٠.٢١٨	٠.٨٨٤
	التمويل والاستثمار	١١	٤.٤٢	٠.٦٤٠		
	إدارة الأعمال	٧١	٤.٢١	٠.٩٦٣		
	أخرى	١٢٧	٤.٢٧	٠.٧٦٨		

يتضح من الجدول رقم (١٣) التالي:

- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لدرجة متوسطات تقدير أفراد عينة الدراسة لمدى توفر السياسات التنظيمية في المنشآت غير الهادفة للربح (الجمعيات والمؤسسات الأهلية) وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية تُعزى لمتغير التخصص حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار التباين الأحادي (أنوفا) تساوي (٠.٣٨٦) وهي قيمة غير دالة عند مستوى (٠.٠٥).
- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لدرجة متوسطات تقدير أفراد عينة الدراسة لمدى توفر الكفاءات المهنية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية تُعزى لمتغير التخصص حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار التباين الأحادي (أنوفا) تساوي (٠.٨١٤) وهي قيمة غير دالة عند مستوى (٠.٠٥).
- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لدرجة متوسطات تقدير أفراد عينة الدراسة لمعوقات تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية تُعزى لمتغير التخصص حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في

اختبار التباين الأحادي (أنوفا) تساوي (٠.٧٣٢) وهي قيمة غير دالة عند مستوى (٠.٠٥).

- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لدرجة متوسطات تقدير أفراد عينة الدراسة لمساهمة تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية في تحسين استخدام الموارد بكفاءة وفعالية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية تُعزى لمتغير التخصص حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار التباين الأحادي (أنوفا) تساوي (٠.٨٨٤) وهي قيمة غير دالة عند مستوى (٠.٠٥).

رابعاً: المسمى الوظيفي:

تم استخدام اختبار التباين الأحادي (أنوفا) للعينات المستقلة لتحديد الفروق بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة لمحاور البحث تُعزى لمتغير المسمى الوظيفي ويوضح الجدول رقم (١٤) نتيجة اختبار التباين الأحادي (أنوفا) للعينات المستقلة لدلالة الفروق بين المتوسطات.

جدول رقم (١٤) نتائج اختبار التباين الأحادي (أنوفا) للعينات المستقلة لدلالة الفروق بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة لمحاور البحث تُعزى

لمتغير المسمى الوظيفي

المحور	المسمى الوظيفي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
مدى توفر السياسات التنظيمية في المنشآت غير الهادفة للربح وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية	مراجع داخلي	٣٥	٤.٣٨	٠.٧٥٤	١.١٧٦	٠.٣١٩
	مدير مالي	٧٠	٤.٥١	٠.٦٧٢		
	محاسب	٩٦	٤.٣٧	٠.٨٤٩		
	أخرى	١٣٩	٤.٢٩	٠.٧٨٦		
مدى توفر الكفاءات المهنية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية	مراجع داخلي	٣٥	٤.٤٦	٠.٧٥٩	١.٦٢٥	٠.١٨٣
	مدير مالي	٧٠	٤.٤١	٠.٧٠٠		
	محاسب	٩٦	٤.١٧	٠.٩٧٣		
	أخرى	١٣٩	٤.٣١	٠.٨٠٣		
معوقات تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية	مراجع داخلي	٣٥	٣.١٦	١.٠٦٥	٠.٥٤٩	٠.٦٤٩
	مدير مالي	٧٠	٣.١٩	١.٠٢٥		
	محاسب	٩٦	٣.١٨	٠.٩٤٢		
	أخرى	١٣٩	٣.٠٤	١.٠١٢		
مساهمة تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية	مراجع داخلي	٣٥	٤.٣٩	٠.٨٤٦	١.٨٦١	٠.١٣٦

المحور	المسمى الوظيفي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
في تحسين استخدام الموارد بكفاءة وفعالية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية	مدير مالي	٧٠	٤.٤١	٠.٧٤٥		
	محاسب	٩٦	٤.١٢	١.٠٤٣		
	أخرى	١٣٩	٤.٢٣	٠.٧٨٤		

يتضح من الجدول رقم (١٤) التالي:

- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لدرجة متوسطات تقدير أفراد عينة الدراسة لمدى توفر السياسات التنظيمية في المنشآت غير الهادفة للربح (الجمعيات والمؤسسات الأهلية) وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية تُعزى لمتغير المسمى الوظيفي حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار التباين الأحادي (أنوفا) تساوي (٠.٣١٩) وهي قيمة غير دالة عند مستوى (٠.٠٥).

- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لدرجة متوسطات تقدير أفراد عينة الدراسة لمدى توفر الكفاءات المهنية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية تُعزى لمتغير المسمى الوظيفي حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار التباين الأحادي (أنوفا) تساوي (٠.١٨٣) وهي قيمة غير دالة عند مستوى (٠.٠٥).

- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لدرجة متوسطات تقدير أفراد عينة الدراسة لمعوقات تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية تُعزى لمتغير المسمى الوظيفي حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار التباين الأحادي (أنوفا) تساوي (٠.٦٤٩) وهي قيمة غير دالة عند مستوى (٠.٠٥).

- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لدرجة متوسطات تقدير أفراد عينة الدراسة لمساهمة تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية في تحسين استخدام الموارد بكفاءة وفعالية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية تُعزى لمتغير المسمى الوظيفي حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار التباين الأحادي (أنوفا) تساوي (٠.١٣٦) وهي قيمة غير دالة عند مستوى (٠.٠٥).

خامساً: الخبرة الوظيفية:

تم استخدام اختبار التباين الأحادي (أنوفا) للعينات المستقلة لتحديد الفروق بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة لمحاول البحث تُعزى لمتغير الخبرة الوظيفية ويوضح الجدول رقم (١٥) نتيجة اختبار التباين الأحادي (أنوفا) للعينات المستقلة لدلالة الفروق بين المتوسطات.

جدول رقم (١٥) نتائج اختبار التباين الأحادي (أنوفا) للعينات المستقلة لدلالة الفروق بين متوسطات درجات تقدير أفراد عينة الدراسة لمحاوَر البحث تُعزى لمتغير الخبرة الوظيفية

المحور	الخبرة الوظيفية بالسنوات	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
مدى توفر السياسات التنظيمية في المنشآت غير الهادفة للربح وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية	أقل من (٥) سنوات	١١٧	٤.٢٥	٠.٨٥١	٢.١٨٦	٠.٠٨٩
	من (٥) إلى أقل من (١٠)	١٠٧	٤.٤٣	٠.٧١٧		
	من (١٠) إلى أقل من (١٥) سنة	٥١	٤.٥٥	٠.٦١٩		
	(١٥) سنة فأكثر	٦٥	٤.٣٤	٠.٨٣٧		
مدى توفر الكفاءات المهنية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية	أقل من (٥) سنوات	١١٧	٤.٢١	٠.٩٢٤	١.٥٤٧	٠.٢٠٢
	من (٥) إلى أقل من (١٠)	١٠٧	٤.٢٧	٠.٨٣٢		
	من (١٠) إلى أقل من (١٥) سنة	٥١	٤.٤٩	٠.٥٧١		
	(١٥) سنة فأكثر	٦٥	٤.٣٩	٠.٨٢٨		
معوقات تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية	أقل من (٥) سنوات	١١٧	٣.١٧	١.٠٠٣	١.٠٠٩	٠.٣٨٩
	من (٥) إلى أقل من (١٠)	١٠٧	٣.٢٠	٠.٩٩٣		
	من (١٠) إلى أقل من (١٥) سنة	٥١	٣.٠٦	٠.٩٣٧		
	(١٥) سنة فأكثر	٦٥	٢.٩٦	١.٠٤٦		
مساهمة تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية في تحسين استخدام الموارد بكفاءة وفعالية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية	أقل من (٥) سنوات	١١٧	٤.٢٢	٠.٩٢٣	١.٤٦٩	٠.٢٢٣
	من (٥) إلى أقل من (١٠)	١٠٧	٤.١٥	٠.٩٤٧		
	من (١٠) إلى أقل من (١٥) سنة	٥١	٤.٣٦	٠.٧٣٠		
	(١٥) سنة فأكثر	٦٥	٤.٤٠	٠.٦٩٩		

يتضح من الجدول رقم (١٥) التالي:

- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لدرجة متوسطات تقدير أفراد عينة الدراسة لمدى توفر السياسات التنظيمية في المنشآت غير الهادفة للربح (الجمعيات والمؤسسات الأهلية) وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية تُعزى لمتغير الخبرة الوظيفية حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار التباين الأحادي (أنوفا) تساوي (٠.٠٨٩) وهي قيمة غير دالة عند مستوى (٠.٠٥).

- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لدرجة متوسطات تقدير أفراد عينة الدراسة لمدى توفر الكفاءات المهنية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية وأثرها في تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية تُعزى لمتغير الخبرة الوظيفية حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار التباين الأحادي (أنوفا) تساوي (٠.٢٠٢) وهي قيمة غير دالة عند مستوى (٠.٠٥).

- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لدرجة متوسطات تقدير أفراد عينة الدراسة لمعوقات تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية تُعزى لمتغير الخبرة الوظيفية حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار التباين الأحادي (أنوفا) تساوي (٠.٣٨٩) وهي قيمة غير دالة عند مستوى (٠.٠٥).

- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لدرجة متوسطات تقدير أفراد عينة الدراسة لمساهمة تطبيق قواعد ومعايير المراجعة الداخلية في تحسين استخدام الموارد بكفاءة وفعالية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية تُعزى لمتغير الخبرة الوظيفية حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار التباين الأحادي (أنوفا) تساوي (٠.٢٢٣) وهي قيمة غير دالة عند مستوى (٠.٠٥).

توصيات الدراسة:

- العمل على نشر ثقافة الحوكمة وزيادة وعي وإدراك المنشآت غير الهادفة للربح بالمملكة العربية السعودية، بأهمية مهنة المراجعة ودورها في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشآت بكفاءة وفعالية.
- إنشاء هيئة مسؤولة عن الإشراف بالالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية بالمملكة العربية السعودية.
- تحفيز المنشآت غير الهادفة للربح بالمملكة العربية السعودية على التطبيق الكامل لمؤشرات حوكمة المراجعة الداخلية وفق رؤية المملكة ٢٠٢٣.
- قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بسن تشريعات لمراقبة أداء المراجعين الداخليين في الجمعيات والمؤسسات الأهلية بالمملكة العربية السعودية وفق آليات ومعايير الحوكمة.
- تعزيز التعاون والمشاركة بين مجالس ولجان الإدارة في المنشآت غير الهادفة للربح وفتح عمل المراجعة الداخلية، في سبيل تحقيق التوجهات الحديثة لتطبيق معايير الحوكمة والامتثال والمخاطر.
- توفير كافة المتطلبات اللازمة لتحقيق استقلالية وموضوعية المراجعين الداخليين في الجمعيات والمؤسسات الأهلية بالمملكة العربية السعودية.

- العمل على تعزيز جودة أنشطة المراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الأهلية بالمملكة العربية السعودية، ووضع ضوابط لاختيار المراجعين الداخليين في هذه المنشآت من حيث المؤهل العلمي والكفاءة المهنية والخبرة.
 - تعزيز قدرات مجالس الإدارات بالمنشآت غير الهادفة للربح على تطبيق قواعد الحوكمة الخاصة بالمراجعة الداخلية وتهيئة بيئة محاسبية مواتية بحيث تكون أكثر شفافية ووضوحاً لمساعدة المراجعين الداخليين على أداء مهامهم وفق أخلاقيات ومعايير مهنة المراجعة وتحقيق جودة القوائم المالية مما ينعكس بشكل إيجابي على سمعة هذه المنشآت.
 - وضع تشريعات وقوانين للحد من تدخلات مجالس الإدارة في أعمال ومهام المراجعين الداخليين في الجمعيات والمؤسسات الأهلية بالمملكة العربية السعودية.
 - ضرورة الاهتمام بالتدريب المهني للمراجعين الداخليين في الجمعيات والمؤسسات الأهلية بالمملكة العربية السعودية وتحفيزهم على الحصول على الشهادات المهنية المحلية والدولية لتطوير مهاراتهم لمواكبة التطورات الحديثة في مهنة المراجعة وتحسين أدائهم.
 - توفير الدعم اللازم للمراجعين الداخليين في الجمعيات والمؤسسات الأهلية من قبل الجهات المعنية بالمملكة العربية السعودية، بما في ذلك الدعم الإداري، المهني والمالي مما ينعكس إيجاباً على جودة عمليات المراجعة الداخلية.
- الدراسات المستقبلية المقترحة**
- إجراء دراسة حول تحديات المراجعة الداخلية في المؤسسات غير الربحية وأثرها على جودة التقارير المالية.
 - إجراء دراسة لبحث أثر الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي على جودة التقارير المالية.
 - دراسة أثر تطبيق آليات الحوكمة على جودة المراجعة الداخلية في قطاعات أخرى بالمملكة.
 - دراسة أثر (الخبرة المهنية، المؤهل العلمي، الدورات التدريبية) على جودة عمليات المراجعة الداخلية.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

- أبو راوي، أسامة علي ميلاد. (٢٠١١). دور المراجعة الداخلية في تدعيم حوكمة الشركات. *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية*، (٤)، ١٤ - ٧٣.
- أبو رويلة، عبد الكريم والدنفور، إبراهيم. (٢٠١٨). تقييم المراجعة الداخلية في المؤسسات الليبية في ضوء المعايير الدولية، *مجلة كلية الاقتصاد للبحوث العلمية*، ٩ (٤).
- آل خنين، عبد الله بن محمد بن سعد. (٢٠٠٤). منهج اللوائح التنفيذية في النظم وتطبيقه في لوائح نظام المرافعات الشرعية السعودية، *مجلة العدل*، (٢٢).
- الأنصاري، خالد محمد. (٢٠٠١). ترشيد الإنفاق في الوحدات غير الهادفة للربح في إطار الفكر المحاسبي والفكر الإسلامي. (رسالة دكتوراه غير منشورة). كلية التجارة بجامعة جنوب الوادي، سوهاج.
- أوصيف، لخضر (٢٠١٠). دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة حالة مجمع صيدال (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، ورقلة.
- باجسير، علي طه علي وسعيد، حياة عطا المنان محمد. (٢٠٢٠). تطوير أساليب الرقابة الداخلية وأثرها على خصائص المعلومات المحاسبية في المؤسسات غير الهادفة للربح العاملة المملكة العربية السعودية، *رماح للبحوث والدراسات*، (٤١)، ١٠٨-١٣٥.
- البدرى، مسعود. (٢٠٠٤). المعايير التي تحكم أداء المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية بمدينة بنغازي. *دراسات في الاقتصاد والتجارة*، ٢٣ (٢٢)، ١٩٣ - ٢١٧.
- بله، سيد عبد الرحمن عباس. (٢٠١٩). دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، *مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير*، ١٢ (١٢)، ٥١ - ٦٨.
- البناء، بشير عبد العظيم محمد والعواد، سمر سامي محمد. (٢٠١٩). تطبيق آليات حوكمة تكنولوجيا المعلومات المحاسبية كمدخل لتفعيل إدارة المخاطر. *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، ٤٣ (٣) ٣٤٢-٣٦٥.
- التميمي، عباس حميد يحيى حسن ومحسن، فاطمة فزع هدا. (٢٠١٨). تقويم نظام الرقابة الداخلية في المنظمات غير الحكومية: بحث تطبيقي في اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية. *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، ١٣ (٤٢)، ٦٣-٨٢.

جاء الله، رمضان مراد محمود (٢٠٢٢). دور إدارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية. *مجلة الدراسات المالية والتجارية*، (٢)، ٥٨٠ - ٦٢٨.

الججاوي، طلال محمد علي والزرقي، محمد محيسن عبد الرضا. (٢٠١٨). إطار مقترح لحوكمة لمؤسسات البلدية للحد من عمليات الاحتيال: بحث تطبيقي في المؤسسات البلدية لمحافظة بابل. *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، ١٣ (٤٢)، ٦٢-٣٨.

جمالية، منهل أحمد، وعثمان، قيس. (٢٠٢٠). أثر حوكمة تكنولوجيا المعلومات في تعزيز أمن المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية. *مجلة جامعة البعث سلسلة العلوم الاقتصادية*، مج ٤٢، ع ٣٠، ١١-٥٢.

الجمعية الخيرية لتحفيظ القرآن الكريم بمحافظة الشماسية. (٢٠٢١). *نظام الرقابة الداخلية*. تاريخ الدخول للموقع ٢٠٢٣/١٢/١٧ م متاح على

<https://thfezsh.org>

الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين. (١٤ ديسمبر، ٢٠٢٢). *اتفاقية بين "الموارد البشرية" و "المراجعين الداخليين" بقيمة ٨٢ مليون ريال*، تم الاسترداد من

<https://www.iaa.org.sa/ar>

جمعية تاروت للخدمات الاجتماعية (٢٠٢١). *نظام الرقابة الداخلية تحديث بتاريخ ٢٠٢١/٣/١٨ م*

تم الاسترداد من <https://www.taroot.org.sa>

الحسيني، هند عبد العال. (٢٠٢٣). *تقويم نظام الرقابة الداخلية في المنشآت غير الهادفة للربح-دراسة حالة إحدى الجمعيات الأهلية*. *مجلة المعهد العالي للدراسات النوعية*، ٣ (٢)، ٥٨٥-٥٣٩.

الخريجي، صالح بن ناصر. (٢٠١٧). *فعالية المراجعة الداخلية في الجمعيات والمؤسسات الخيرية، مجلة الخدمة الاجتماعية*، ٥٧ (٧)، ٣٣٧ - ٢٩٣. خطاب، محمد شحاته خطاب. (٢٠١٠). *التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات: إطار مقترح: دراسة نظرية وميدانية*. *مجلة التجارة والتمويل*، (٢)، ٦٥٣ - ٧١٨.

داودي، الطيب، وعبد الرازق، بن الزاوي. (٢٠١٢). *أهمية الحوكمة في تفعيل الرقابة على شركات التأمين التعاوني*. *مجلة العلوم الإنسانية*، (٢٤)، ٣٨١ - ٣٩٩. الدنون، أسامة محمد التابعي. (٢٠١١). *مدخل مقترح لتطوير المراجعة الداخلية في المؤسسات الجامعية كأساس لتحقيق الجودة الشاملة*. *مجلة البحوث المالية والتجارية*، (١)، ١ - ٢٦.

- الدويش، آلاء وعثمان، المزيد. (٢٠٢٠). تحديثات المنظمات غير الربحية في المملكة العربية السعودية "كيفية الاستفادة من التجارب العالمية"، مركز الملك فيصل للبحوث والدراسات الإسلامية، الرياض، السعودية.
- الرمحي، زاهر عطا. (٢٠١٧). الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية. عمان، الأردن: دار المأمون للنشر والتوزيع.
- الزبيدي، عبد الله (٢٠٢١). حوكمة منظمات القطاع الثالث. اللقاء الافتراضي لحوكمة منظمات القطاع الثالث، لجنة التنمية الاجتماعية بالحصينية والمشعلية، السعودية.
- شحاته، حسين حسين. (٢٠٠١). محاسبة الوحدات غير الهادفة للربح. كلية التجارة، جامعة الأزهر، القاهرة.
- شرف، سمير، وإسبر، هدى. (٢٠٢٠). مدى التزام المدقق الداخلي بالمعايير الأخلاقية لمهنة التدقيق: دراسة ميدانية في المصارف السورية الخاصة. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، ٤٢ (٣)، ١٢١ - ١٣٩.
- صقر، أحمد علي غازي. (٢٠١٧). دور المراجع الداخلي في التحقق من قيام المنظمات غير الهادفة للربح بمسؤوليتها الاجتماعية: دراسة تطبيقية في قطاع التعليم العالي العراقي، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، ٣٧ (١)، ١ - ٢٥.
- عبد الحليم، محمد فرح محمد. (٢٠٠٦). المراجعة الداخلية بالمصارف السودانية. مجلة المال والتجارة، ع (٤٤٤)، ٣١ - ٤٨.
- عبد المغني، فضل علي عبد الفتاح (٢٠٠٣). مدى تدقيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة اليرموك، الأردن.
- العليمات، إبراهيم محمد سليمان، وأبو سليم، خليل سليمان محمد. (٢٠٢١). أثر الرقابة الداخلية في الحد من الاحتيال في المنظمات غير الربحية العاملة في الأردن: الدور الوسيط للحاكمية المؤسسية (أطروحة دكتوراه غير منشورة). جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن
- عليمات، مي، وآخرون. (٢٠٢١). دليل الحوكمة في الشركات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح. دائرة مراقبة الشركات، وزارة الصناعة والتجارة والتموين، الأردن.
- الغامدي، فواز بن علي. (٢٠١٩). دور المنظمات غير الربحية بمنطقة الرياض في تحقيق التنمية الاجتماعية المستدامة في ضوء رؤية المملكة العربية السعودية

- ٢٠٣٠ (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية.
- وزارة الموارد البشرية والتنمية الاجتماعية. (سبتمبر ٢٠٢٢). قواعد حوكمة الجمعيات الأهلية. متاح على <https://www.hrsd.gov.sa>
- كافي، مصطفى يوسف. (٢٠١٣) الأزمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات. مكتبة المجتمع العربي: عمان.
- كريري، سلطان (٢٠٢٢). حوكمة منظمات القطاع غير الربحي. جريدة الرياض الاثنين ٣٠ جمادى الأولى ١٤٤٣ هـ ٣ يناير ٢٠٢٢ م، متاح على: <https://www.alriyadh.com/1927460>
- محمد، مهدي نزهان. (٢٠١٨). معايير المراجعة الداخلية ودورها في تعزيز ثقة المراجع الخارجي بالتقارير المالية للحد من نطاق المراجعة في المصارف العراقية. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، ٢ (٤٢)، ٦٨ - ٥٣.
- المركز الوطني لتنمية القطاع غير الربحي. (٢٠٢٢). دليل حوكمة الجمعيات الأهلية. الجزء الأول: معيار الامتثال والالتزام، الإصدار الثالث أبريل ٢٠٢٢.
- الملحم، إبراهيم بن علي. (٢٠٠٤). إدارة المنظمات غير الربحية، الأسس النظرية وتطبيقاتها. إدارة النشر العلمي والمطابع: الرياض.
- منتدى الرياض الاقتصادي. (٢٠٢٠). دور القطاع غير الربحي في التنمية الاقتصادية والاجتماعية في المملكة العربية السعودية. غرفة الرياض يناير ٢٠٢٠.
- منصور، أشرف محمد إبراهيم. (٢٠١٦). مراجعة داخلية: مظاهر اهتمام المملكة العربية السعودية بالمراجعة الداخلية. مجلة المحاسبة، ٢١ (٦٠)، ٦ - ٨.
- مؤسسة الملك خالد. (٢٠٢١). ورقة نقاش حول الشمول المالي للمنظمات غير الربحية في المملكة العربية السعودية.
- متاح على <https://www.kkf.org.sa/media/xbwltcyv/m1.pdf>
- مؤسسة أنا ليند، الشبكة المصرية (٢٠٢١). دراسة نظام الحوكمة في الشبكة الوطنية المصرية وآليات تحسينه. متاح على <https://www.annalindhoundation.org/ar/node/9525>
- نظام الجمعيات والمؤسسات الأهلية. (٢٠١٥). قرار مجلس الوزراء رقم (٦١) وتاريخ ١٤٣٧/٢/١٨ هـ
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (٢٠٢١). مشروع المعايير المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح، معيار العرض والإفصاح للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح، المملكة العربية السعودية، أكتوبر ٢٠١٢.

يوسف، عائشة الحاج أحمد. (٢٠١٧). الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في تقويم الأداء: دراسة حالة المصارف السودانية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النيلين، الخرطوم.
عطوي، جودت عزة. (١٤٢٨هـ). أساليب البحث العلمي، مفاهيمه، أدواته، طرقه الإحصائية. دار الثقافة: عمان، الأردن.
علام، صلاح الدين محمود. (٢٠١٢). البحث التربوي كفايات للتحليل والتطبيقات، دار الفكر للنشر: عمان.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Burks, J. J. (2018). Reactions of nonprofit monitors to financial reporting problems. *Journal of Financial Reporting*, 3(1), 47-71.
- Kamaruddin, M. I. H., & Ramli, N. M. (2018). The impacts of internal control practices on financial accountability in Islamic non-profit organizations in Malaysia. *International Journal of Economics, Management and Accounting*, 26(2), 365-391.
- OECD, O. (2004). *The OECD principles of corporate governance*.